GIÁO TRÌNH
KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

CHƯƠNG 1: NHỮNG VẤN ĐỀ CHUNG VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

1. Khái Niệm Về Kế Toán Quản Trị

Kế toán quản trị là một hệ thống thu thập, xử lý và truyền đạt thông tin cho các nhà quản trị nội bộ doanh nghiệp để ra quyết định

2. So Sánh Giữa Kế Toán Quản Trị Và Kế Toán Tài Chính

Giống nhau

- Có cùng đối tượng nghiên cứu là các sự kiện kinh tế và pháp lý diễn ra trong quá trình kinh doanh của doanh nghiệp
- Đều dựa trên hệ thống ghi chép ban đầu của kế toán. Kế toán tài chính căn cứ hệ thống ghi chép ban đầu này để xử lý, soan thảo các báo cáo tài chính cung cấp cho các đối tượng cần thông tin kế toán ở bên ngoài của doanh nghiệp. Kế toán quản trị căn cứ hệ thống ghi chép ban đầu để vận dụng xử lý nhằm tạo thông tin thích hợp cho các nhà quản trị.
- Đều thể hiện tính trách nhiệm của người quản lý trong toàn doanh nghiệp, còn kế toán quản trị thể hiện trách nhiệm của nhà quản trị trên từng bộ phận của doanh nghiệp.

Khác nhau

KHÁC NHAU	KẾ TOÁN QUẢN TRỊ	KẾ TOÁN TÀI CHÍNH
Đối tượng sử dụng thông tin	Nhà quản trị bên trong doanh nghiệp	Những người bên ngoài doanh nghiệp là chủ yếu
Đặc điểm thông tin	Hướng về tương lai. Linh hoạt. Không qui định cụ thể	Phản ánh quá khứ. Tuân thủ nguyên tắc. Biểu hiện hình thái giá trị
Yêu cầu thông tin	Không đòi hỏi cao tính chính xác gần như tuyệt đối	Đòi hỏi tính chính xác gần như tuyệt đối, khách quan
Phạm vi cung cấp	Từng bộ phận	Toàn doanh nghiệp

Các loại báo cáo	Báo cáo đặc biệt	Báo cáo tài chính nàh nước qui định
Ký hạn lập báo cáo	Thường xuyên	Định kỳ
Quan hệ với các môn học	Quan hệ nhiều	Quan hệ ít
Tính pháp lệnh	Không có tính pháp lệnh	Có tính pháp lệnh

3. Vai Trò Của kế Toán Quản Trị

Để tiến hành hoạt động sản xuất kinh doanh, doanh nghiệp phải lập kế hoạch SXKD cho doanh nghiệp mình. Từ kế hoạch chung của doanh nghiệp, các bộ phận triển khai thành các mục tiêu thực hiện và kiểm tra kết quả thực hiện các mục tiêu này. Đó chính là kiểm tra quản lý – kiểm tra hướng hoạt động của doanh nghiệp. trong quá trình thực hiện các mục tiêu đề ra cần phải quản lý các qui trình cụ thể, chi tiết hơn như quản lý tồn kho, quản lý sản xuất,…

Minh họa 1: Vai trò kế toán quản trị được biểu diễn qua sơ đồ sau

4. Các Phương Pháp Nghiệp Vụ Cơ Sở Dùng Trong Kế Toán Quản Trị

Thông tin kế toán quản trị chủ yếu nhằm cung cấp cho các nhà quản trị để ra những quyết định, do đó kế toán quản trị phải sử dụng một số phương pháp nghiệp vụ để xử lý thông tin cho phú hợp với nhu cầu quản trị. Có 4 phương pháp nghiệp vụ cơ bản:

Thiết kế thông tin thành dạng so sánh được

Với các số liệu thu thập được kế toán quản trị sẽ phân tích chúng thành dạng so sánh được. Các số liệu thu thập sẽ vô dụng nếu thiếu các tiêu chuẩn để so sánh.

Phân loại chi phí

Ví dụ: như phân loại chi phí của doanh nghiệp thành định phí và biến phí để từ đó phân tích mối quan hệ chi phí – khối lượng – lợi nhuận

Trình bày mối quan hệ giữa các thông tin kế toán dưới dạng phương trình

Cách trình bày này rất tiện dụng cho việc tính và dự toán một số quá trình chưa xảy ra trên cơ sở những dữ kiện đã có và mối quan hệ đã xác định. Do đó phương pháp này được dùng làm cơ sở để tính toán và lập kế hoạch.

Trình bày thông tin dưới dạng đồ thị

Cách trình bày này giúp ta thấy rõ ràng nhất mối quan hệ và xu hướng biến động của thông tin.

Chương 2. CHI PHÍ VÀ PHÂN LOẠI CHI PHÍ

Như đã trình bày ở chương 1, vai trò của kế toán quản trị ngày càng được khẳng định và nó được xem như là một trong những công cụ phục vụ hữu hiệu nhất cho quản lý nội bộ doanh nghiệp. Để thực hiện tốt công việc quản lý, từ khâu lập kế hoạch bao gồm việc xác định các mục tiêu của doanh nghiệp cũng như xác định các phương tiện để đạt được các mục tiêu đó, đến việc kiểm tra, phân tích và ra các quyết định, các nhà quản trị phải cần đến rất nhiều thông tin. Tuy nhiên, trong đó, thông tin về tiềm lực và tổ chức nội bộ của doanh nghiệp do kế toán quản trị cung cấp là bộ phận quan trọng nhất, quyết định chất lượng của công tác quản lý.

Xét từ phương diện kế toán, thông tin chủ yếu nhất mà kế toán quản trị xử lý và cung cấp cho các nhà quản trị là thông tin về chi phí. Trong quá trình kinh doanh của các doanh nghiệp, chi phí thường xuyên phát sinh, gắn liền với mọi hoạt động và có ảnh hưởng trực tiếp đến lợi nhuận thu được. Hơn nữa, trên giác độ quản lý, chi phí phần lớn phát sinh trong nội bộ doanh nghiệp, chịu sự chi phối chủ quan của nhà quản trị, do vậy, kiểm soát và quản lý tốt chi phí là mối quan tâm hàng đầu của họ. Chương này nghiên cứu về khái niệm về chi phí và các cách phân loại chi phí khác nhau.

1. KHÁI NIỆM VỀ CHI PHÍ VÀ KHÁI QUÁT CÁC TIÊU THỨC PHÂN LOẠI CHI PHÍ

Chi phí được định nghĩa như là giá trị tiền tệ của các khoản hao phí bỏ ra nhằm thu được các loại tài sản, hàng hóa hoặc các dịch vụ. Như vậy, nội dung của chi phí rất đa dạng. Trong kế toán quản trị, chi phí được phân loại và sử dụng theo nhiều cách khác nhau nhằm cung cấp những thông tin phù hợp với nhu cầu đa dạng trong các thời điểm khác nhau của quản lý nội bộ doanh nghiệp. Thêm vào đó, chi phí phát sinh trong các loại hình doanh nghiệp khác nhau (sản xuất, thương mại, dịch vụ) cũng có nội dung và đặc điểm khác nhau, trong đó nội dung chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất thể hiện tính đa dạng và bao quát nhất.

Với lý do này các nội dung tiếp theo và cũng là nội dung chính của chương, chúng ta sẽ nghiên cứu các cách phân loại chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất.

2. PHÂN LOẠI CHI PHÍ THEO CHỨC NĂNG HOẠT ĐỘNG

Chi phí phát sinh trong các doanh nghiệp sản xuất, xét theo công dụng của chúng, hay nói một cách khác, xét theo từng hoạt động có chức năng khác nhau trong quá trình sản xuất kinh doanh mà chúng phục vụ, được chia thành hai loại lớn: chi phí sản xuất và chi phí ngoài sản xuất.

2.1 Chi phí sản xuất

Giai đoạn sản xuất là giai đoạn chế biến nguyên vật liệu thành thành phẩm bằng sức lao động của công nhân kết hợp với việc sử dụng máy móc thiết bị. Chi phí sản xuất bao gồm ba khoản mục: chi phí nguyên liệu vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung.

Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp:

Khoản mục chi phí này bao gồm các loại nguyên liệu và vật liệu xuất dùng trực tiếp cho việc chế tạo sản phẩm. Trong đó, nguyên vật liệu chính dùng để cấu tạo nên thực thể chính của sản phẩm và các loại vật liệu phụ khác có tác dụng kết hợp với nguyên vật liệu chính để hoàn chỉnh sản phẩm về mặt chất lượng và hình dáng.

Chi phí nhân công trực tiếp:

Khoản mục chi phí này bao gồm tiền lương phải trả cho bộ phận công nhân trực tiếp sản xuất sản phẩm và những khoản trích theo lương của họ được tính vào chi phí. Cần phải chú ý rằng, chi phí tiền lương và các khoản trích theo lương của bộ phận công nhân phục vụ hoạt động chung của bộ phận sản xuất hoặc nhân viên quản lý các bộ phận sản xuất thì không bao gồm trong khoản mục chi phí này mà được tính là một phần của khoản mục chi phí sản xuất chung.

Chi phí sản xuất chung:

Chi phí sản xuất chung là các chi phí phát sinh trong phạm vi các phân xưởng để phục vụ hoặc quản lý quá trình sản xuất sản phẩm. Khoản mục chi phí này bao gồm: chi phí vật liệu phục vụ quá trình sản xuất hoặc quản lý sản xuất, tiền lương và các khoản trích theo lương của nhân viên quản lý phân xưởng, chi phí khấu hao , sửa chữa và bảo trì máy móc thiết bị, nhà xưởng, chi phí dịch vụ mua ngoài phục vụ sản xuất và quản lý ở phân xưởng, v.v..

Ngoài ra, trong kế toán quản trị còn dùng các thuật ngữ khác: *chi phí ban đầu (prime cost)* để chỉ sự kết hợp của chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp; *chi phí chuyển đổi (conversion cost)* để chỉ sự kết hợp của chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung.

2.2 Chi phí ngoài sản xuất

Đây là các chi phí phát sinh ngoài quá trình sản xuất sản phẩm liên quan đến qúa trình tiêu thụ sản phẩm hoặc phục vụ công tác quản lý chung toàn doanh nghiệp. Thuộc loại chi phí này gồm có hai khoản mục chi phí: Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp.

Chi phí bán hàng:

Khoản mục chi phí này bao gồm các chi phí phát sinh phục vụ cho khâu tiêu thụ sản phẩm. Có thể kể đến các chi phí như chi phí vận chuyển, bốc dỡ thành phẩm giao cho khách hàng, chi phí bao bì, khấu hao các phương tiện vận chuyển, tiền lương nhân viên bán hàng, hoa hồng bán hàng, chi phí tiếp thị quảng cáo, .v.v..

Chi phí quản lý doanh nghiệp:

Chi phí quản lý doanh nghiệp bao gồm tất cả các chi phí phục vụ cho công tác tổ chức và quản lý quá trình sản xuất kinh doanh nói chung trên giác độ toàn doanh nghiệp. Khoản mục này bao gồm các chi phí như: chi phí văn phòng, tiền lương và các khoản trích theo lương của nhân viên quản lý doanh nghiệp, khấu hao tài sản cố định của doanh nghiệp, các chi phí dịch vụ mua ngoài khác, v.v..

3. PHÂN LOẠI CHI PHÍ THEO MỐI QUAN HỆ GIỮA CHI PHÍ VỚI LỢI NHUẬN XÁC ĐỊNH TỪNG KỲ

Khi xem xét cách tính toán và kết chuyển các loại chi phí để xác định lợi tức trong từng kỳ hạch toán, chi phí sản xuất kinh doanh trong các doanh nghiệp sản xuất được chia làm hai loại là chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ.

Chi phí sản phẩm (product costs)

Chi phí sản phẩm bao gồm các chi phí phát sinh liên quan đến việc sản xuất sản phẩm, do vậy các chi phí này kết hợp tạo nên giá trị của sản phẩm hình thành qua giai đoạn sản xuất (được gọi là giá thành sản xuất hay giá thành công xưởng). Thuộc chi phí sản phẩm gồm các khoản mục chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Xét theo mối quan hệ với việc xác định lợi tức trong từng kỳ hạch toán, chi phí sản phẩm chỉ được tính toán, kết chuyển để xác định lợi tức trong kỳ hạch toán tương ứng với khối lượng sản phẩm đã được tiêu thụ trong kỳ đó. Chi phí của khối lượng sản phẩm tồn kho chưa được tiêu thụ vào cuối kỳ sẽ được lưu giữ như là giá trị tồn kho và sẽ được kết chuyển để xác định lợi tức ở các kỳ sau khi mà chúng được tiêu thu. Vì lí do này, chi phí sản phẩm còn được gọi là chi phí có thể tồn kho (inventorial costs).

Chi phí thời kỳ (period costs)

Chi phí thời kỳ gồm các khoản mục chi phí còn lại ngoài các khoản mục chi phí thuộc chi phí sản phẩm. Đó là chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp. Các chi phí thời kỳ phát sinh ở kỳ hạch toán nào được xem là có tác dụng phục vụ cho quá trình kinh doanh của kỳ đó, do vậy chúng được tính toán kết chuyển hết để xác định lợi tức ngay trong kỳ hạch toán mà chúng phát sinh. Chi phí thời kỳ còn được gọi là chi phí không tồn kho (non-inventorial costs).

Sơ đồ 2.1. Các chi phí xét theo mối quan hệ giữa chi phí với lợi nhuận xác định trong từng kỳ

4. PHÂN LOẠI CHI PHÍ THEO CÁCH ỨNG XỬ CỦA CHI PHÍ

Cách "ứng xử" của chi phí (cost behavior) là thuật ngữ để biểu thị sự thay đổi của chi phí tương ứng với các mức độ hoạt động đạt được. Các chỉ tiêu thể hiện mức độ hoạt động cũng rất đa dạng. Trong doanh nghiệp sản xuất ta thường gặp các chỉ tiêu thể hiện mức độ hoạt động như: khối lượng công việc đã thực hiện, khối lượng sản phẩm sản xuất, số giờ máy hoạt động,v.v.. Khi xem xét cách ứng xử của chi phí, cũng cần phân biệt rõ phạm vi hoạt động (operating range) của doanh nghiệp với mức độ hoạt động (operating levels) mà doanh nghiệp đạt được trong từng kỳ. Phạm vi hoạt động chỉ rõ các năng lực hoạt động tối đa như công suất máy móc thiết bị, số giờ công lao động của công nhân, ... mà doanh nghiệp có thể khai thác, còn mức độ hoạt động chỉ các mức hoạt động cụ thể mà doanh nghiệp thực hiện trong một kỳ trong giới hạn của phạm vi hoạt động đó.

Khi nói đến cách ứng xử của chi phí, chúng ta thường hình dung đến một sự thay đổi tỉ lệ giữa chi phí với các mức độ hoạt động đạt được: mức độ hoạt động càng cao thì lượng chi phí phát sinh càng lớn và ngược lại. Tuy nhiên, loại chi phí có cách ứng xử như vậy chỉ là một bộ phận trong tổng số chi phí của doanh nghiệp. Một số loại chi phí có tính chất cố định, không phụ thuộc theo mức độ hoạt động đạt được trong kỳ, và ngoài ra, cũng có một số các chi khác mà cách ứng xử của chúng là sự kết hợp của cả hai loại chi phí kể trên. Chính vì vậy, xét theo cách ứng xử, chi phí của doanh nghiệp được chia thành 3 loại: Chi phí khả biến, chi phí bất biến và chi phí hỗn hợp.

4.1 Chi phí khả biến (Variable costs)

Chi phí khả biến là các chi phí, xét về lý thuyết, có sự thay đổi tỉ lệ với các mức độ hoạt động. Chi phí khả biến chỉ phát sinh khi có các hoạt động xảy ra. Tổng số chi phí khả biến sẽ tăng (hoặc giảm) tương ứng với sự tăng (hoặc giảm) của mức độ hoạt động, nhưng chi phí khả biến tính theo đơn vị của mức độ hoạt động thì không thay đổi.

Nếu ta gọi:

a: Giá trị chi phí khả biến tính theo 1 đơn vị mức độ hoạt động.

x: Biến số thể hiện mức độ hoạt động đạt được.

Ta có tổng giá trị chi phí khả biến (y) sẽ là một hàm số có dạng: $y = ax$

Đồ thị biểu diễn sự biến thiên của chi phí khả biến theo mức độ hoạt động như sau:

Đồ thị 2.1. Đồ thị biểu diễn chi phí khả biến

Trong các doanh nghiệp sản xuất, các khoản mục chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp thể hiện rõ nhất đặc trưng của chi phí khả biến. Ngoài ra, chi phí khả biến còn bao gồm các chi phí khác thuộc khoản mục chi phí sản xuất chung (ví dụ, các chi phí vật liệu phụ, chi phí động lực, chi phí lao động gián tiếp trong chi phí sản xuất chung có thể là chi phí khả biến) hoặc thuộc khoản mục chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp (như chi phí vật liệu, phí hoa hồng, phí vận chuyển, ...). Chi phí khả biến còn được gọi là chi phí biến đổi hoặc biến phí.

4.1.1 Chi phí khả biến thực thụ và chi phí khả biến cấp bậc

Trong thực tế, không phải tất cả các chi phí khả biến đều có cách ứng xử giống nhau theo mức độ hoạt động. Xét theo cách thức ứng xử khác nhau đó, chi phí khả biến còn được chia thành hai loại: chi phí khả biến thực thụ (true variable costs) và chi phí khả biến cấp bậc (step-variable costs).

Chi phí khả biến thực thụ là các chi phí khả biến có sự biến đổi một cách tỉ lệ với mức độ hoạt động. Đa số các chi phí khả biến thường thuộc loại này, và cách ứng xử cũng như đồ thị biểu diễn của chúng giống như nội dung đã trình bày ở trên.

Chi phí khả biến cấp bậc là các chi phí khả biến không có sự biến đổi liên tục theo sự thay đổi liên tục của mức độ hoạt động. Các chi phí này chỉ biến đổi khi các hoạt động đã có sự biến đổi đạt đến một mức độ cụ thể nào đó. Ta lấy chi phí tiền lương của bộ phận công nhân phụ (phục vụ hoạt động của công nhân chính) ở các phân xưởng sản xuất để minh hoạ cho loại chi phí biến đổi cấp bậc này. Các công nhân phụ thường thực hiện các công việc như đưa vật liệu từ kho đến nơi sản xuất hoặc đưa thành phẩm từ nơi sản xuất đi nhập kho, ... và được biên chế theo một tỉ lệ nhất định với số lượng công nhân chính mà họ phục vụ. Khi khối lượng sản phẩm của các công nhân chính mà họ phục vụ gia tăng, cường độ lao động của họ cũng tăng theo nhưng mức lương mà họ được hưởng không thể tính gia tăng một cách liên tục theo cường độ lao động gia tăng của họ. Tiền lương của họ chỉ tăng lên ở một mức mới khi cường độ lao động của họ đạt đến một mức nhất định nào đó, và tương tự, sẽ giữ nguyên cho đến khi cường độ lao động của họ gia tăng đạt đến một mức mới.

Đồ thị biểu diễn sự biến đổi chi phí khả biến cấp bậc có dạng như sau:

y

Đồ thị 2.2. Đồ thị biểu diễn chi phí khả biến cấp bậc

4.1.2 Dạng phi tuyến của chi phí khả biến và phạm vi phù hợp

Khi nghiên cứu cách ứng xử của chi phí khả biến như trên, chúng ta đã đặt giả thiết có một mối quan hệ tuyến tính giữa chi phí khả biến với mức độ hoạt động. Tuy nhiên, trong thực tế, có rất nhiều các chi phí khả biến không có quan hệ tuyến tính mà biến đổi theo các dạng đường cong rất phức tạp. Với các chi phí thuộc dạng này, để thuận tiện cho việc tính toán, lập kế hoạch và kiểm soát chi phí, người ta thường xác định các "phạm vi phù hợp" (relevant range) để có thể nhận dạng cách biến đổi của chúng theo dạng tuyến tính. Phạm vi phù hợp được hiểu là một khoảng giới hạn của các hoạt động mà trong khoảng đó, mối quan hệ giữa chi phí biến đổi với mức độ hoạt động có thể qui về dạng tuyến tính. Khi phạm vi phù hợp được xác định càng nhỏ thì đường biểu diễn chi phí khả biến càng tiến dần về dạng đường thẳng , và do vậy mức độ tuyến tính càng cao.

Đồ thị 2.3. Dạng phi tuyến và phạm vi phù hợp.

4.2 Chi phí bất biến (Fixed costs)

Chi phí bất biến là những chi phí, xét về lý thuyết, không có sự thay đổi theo các mức độ hoạt động đạt được. Vì tổng số chi phí bất biến là không thay đổi cho nên, khi mức độ hoạt động tăng thì chi phí bất biến tính theo đơn vị các mức độ hoạt động sẽ giảm và ngược lại.

Nếu ta gọi b là tổng số chi phí bất biến , thì đường biểu diền chi phí bất biến là một đường thẳng có dạng y = b.

Đồ thị 2.4. Đồ thị biểu diễn chi phí bất biến

Trong các doanh nghiệp sản xuất, các loại chi phí bất biến thường gặp là chi phí khấu hao TSCĐ, chi phí tiền lương nhân viên quản lý, chi phí quảng cáo, v.v.. Chi phí bất biến còn được gọi là chi phí cố định hay định phí.

Có thể đưa ra nhận xét rằng loại chi phí chiếm tỉ trọng lớn trong chi phí bất biến ở các doanh nghiệp sản xuất là các chi phí liên quan đến cơ sở vật chất tạo ra năng lực hoạt động cơ bản của doanh nghiệp, do đó, với xu hướng tăng cường hiện đại hoá cơ sở vật chất kỹ thuật của các doanh nghiệp như hiện nay thì tỉ trọng chi phí bất biến ngày càng tăng cao trong tổng số chi phí của doanh nghiệp. Sự hiểu biết thấu đáo về quan hệ tỉ trọng chi phí khả biến và chi phí bất biến (được hiểu là kết cấu chi phí của doanh nghiệp) là có ý nghĩa rất lớn trong việc đề ra các chính sách quản trị của doanh nghiệp.

Xét ở khía cạnh quản lý chi phí, chi phí bất biến được chia thành 2 loại: chi phí bất biến bắt buộc và chi phí bất biến không bắt buộc.

4.2.1 Chi phí bất biến bắt buộc (committed fixed costs)

Chi phí bất biến bắt buộc là các chi phí phát sinh nhằm tạo ra các năng lực hoạt động cơ bản của doanh nghiệp, thể hiện rõ nhất là chi phí khấu hao TSCĐ hay tiền lương nhân viên quản lý ở các phòng ban chức năng. Bởi vì là tiền đề tạo ra năng lực hoạt động cơ bản nên các chi phí bất biến bắt buộc gắn liền với các mục tiêu dài hạn của doanh nghiệp, chúng biểu hiện tính chất cố định khá vững chắc và ít chịu sự tác động của các quyết định trong quản lý ngắn hạn. Có thể đưa ra nhận xét rằng, mọi cố gắng trong việc cắt giảm các chi phí bất biến bắt buộc đến không là không thể được, cho dù là chỉ trong một thời gian ngắn khi các quá trình sản xuất bị gián đoạn. Điểm mấu chốt trong việc quản lý loại chi phí này là tập trung vào việc nâng cao hiệu suất sử dụng các yếu tố vật chất và nhân lực cơ bản của doanh nghiệp.

4.2.2 Chi phí bất biến không bắt buộc (discretionary fixed costs)

Khác với các chi phí bất biến bắt buộc, các chi phí bất biến không bắt buộc thường được kiểm soát theo các kế hoạch ngắn hạn và chúng phụ thuộc nhiều vào chính sách quản lý hàng năm của các nhà quản trị. Do vậy, loại chi phí này còn được gọi là chi phí bất biến tuỳ ý hay chi phí bất biến quản trị. Thuộc loại chi phí này gồm chi phí quảng cáo, chi phí nghiên cứu phát triển, chi phí đào tạo nhân viên, v.v..

Với bản chất ngắn hạn và phụ thuộc nhiều vào ý muốn của người quản lý, các chi phí bất biến không bắt buộc là đối tượng được xem xét đầu tiên trong các chương trình tiết kiệm hoặc cắt giảm chi phí hàng năm của doanh nghiệp. Có thể nói, tính hợp lý về sự phát sinh của các chi phí bất biến không bắt buộc, cả về chủng loại và giá trị, được xem xét theo từng kỳ là biểu hiện rõ nhất chất lượng các quyết định của nhà quản trị trong quản lý chi phí. Các quyết định nay luôn bị ràng buộc bởi sự hạn chế về qui mô vốn cũng như bởi các mục tiêu tiết kiệm chi phí không ngừng của doanh nghiệp. Rất dễ dẫn đến các quyết đinh sai lầm nếu người quản lý không hiểu thấu đáo đặc thù kinh doanh của doanh nghiệp, cũng như tình huống cụ thể cho việc ra quyết định ở từng thời kỳ hoạt động.

4.2.3 Chi phí bất biến và phạm vi phù hợp

Qua nghiên cứu bản chất của chi phí bất biến, đặc biệt là chi phí bất biến không bắt buộc, chúng ta nhận thấy có thể có sự khác nhau về mặt lượng của các chi phí bất biến phát sinh hàng năm. Sự phát sinh của các chi phí bất biến phụ thuộc vào phạm vi hoạt động tối đa của các loại hoạt động mà chi phí bất biến gắn kèm theo. Chẳng hạn,

với chi phí quảng cáo, một dạng của chi phí bất biến không bắt buộc, sự phát sinh của chúng phụ thuộc vào kế hoạch tăng doanh số hàng năm của doanh nghiệp. Tương tự như vậy, chi phí khấu hao, một dạng của chi phí bất biến bắt buộc, cũng không thể giữ nguyên nếu doanh nghiệp có kế hoạch tăng cường cơ sở vật chất nhằm mở rộng năng lực sản xuất trong các kỳ tương lai.

Vì lý do như trên, phạm vi phù hợp cũng được áp dụng khi xem xét sự thay đổi của các chi phí bất biến phục vụ việc tính toán trong kiểm tra và phân tích chi phí. Ở đây, phạm vi phù hợp là một phạm vi hoạt động cụ thể mà theo đó, các chi phí bất biến đạt trạng thái cố định. Có thể minh hoạ phạm vi thích hợp của chi phí bất biến qua đồ thị sau:

Đồ thị 2.5. Phạm vi thích hợp của chi phí bất biến

4.3 Chi phí hỗn hợp (Mixed costs)

Chi phí hỗn hợp là những chi phí mà cấu thành nên nó bao gồm cả yếu tố chi phí khả biến và chi phí bất biến. Ở một mức độ hoạt động cụ thể nào đó, chi phí hỗn hợp mang đặc điểm của chi phí bất biến, và khi mức độ hoạt động tăng lên, chi phí hỗn hợp sẽ biến đổi như đặc điểm của chi phí khả biến. Hiểu theo một cáh khác, phần bất biến trong chi phí hỗn hợp thường là bộ phận chi phí cơ bản để duy trì các hoạt động ở mức độ tối thiểu, còn phần khả biến là bộ phận chi phí sẽ phât sinh tỉ lệ với mức độ hoạt động tăng thêm. Trong các doanh nghiệp sản xuất, chi phí hỗn hợp cũng chiếm một tỉ lệ khá cao trong các loại chi phí, chẳng hạn như chi phí điện thoại, chi phí bảo trì MMTB,...

Nếu ta gọi:

a: là tỉ lệ biến đổi theo các mức độ hoạt động của bộ phận chi phí biến đổi trong chi phí hỗn hợp.

b: bộ phận chi phí bất biến trong chi phí hỗn hợp.

thì phương trình biểu diễn sự biến thiên của chi phí hỗn hợp là một phương trình bậc nhất có dạng: $y = ax + b$

Có thể minh hoạ sự biến đổi của chi phí hỗn hợp trên đồ thị như sau:

Đồ thị 2.6. Đồ thị biểu diễn chi phí hỗn hợp

Nhằm phục vụ việc lập kế hoạch, phân tích và quản lý chi phí, cần phải phân tích các chi phí hỗn hợp thành yếu tố khả biến và yếu tố bất biến. Việc phân tích này được thực hiện bằng một trong ba phương pháp: phương pháp cực đại, cực tiểu, phương pháp đồ thị phân tán và phương pháp bình phương bé nhất.

4.3.1 Phương pháp cực đại, cực tiểu (the high-low method)

Việc phân tích chi phí hỗn hợp thành các yếu tố bất biến và khả biến được tiến hành trên cơ sở các số liệu về chi phí hỗn hợp được thống kê và tập hợp theo các mức độ hoạt động khác nhau ở các khoảng thời gian. Phương pháp cực đại, cực tiểu tiến hành phân tích chỉ theo số liệu ở hai "điểm" thời gian có mức độ hoạt động đạt cao nhất và thấp nhất với giá trị chi phí hỗn hợp tương ứng của chúng.

Một cách khái quát, phương pháp này được thực hiện qua trình tự các bước như sau:

Bước 1: Xác định mức độ hoạt động cao nhất và thấp nhất và chi phí hỗn hợp tương ứng:

Nếu ta gọi Mmax là điểm có mức độ hoạt động cao nhất thì các toạ độ tương ứng của nó sẽ là Mmax (Xmax; Ymax), với Xmax là mức độ hoạt động cao nhất và Ymax là chi phí hỗn hợp ở mức độ hoạt động cao nhất.

Tương tự, gọi Mmin là điểm có mức độ hoạt động thấp nhất thì toạ độ tương ứng của Mmin là Mmin (Xmin; Ymin), với Xmin là mức độ hoạt động thấp nhất và Ymin là chi phí hỗn hợp tương ứng.

Bước 2: Xác đinh hệ số a của yếu tố chi phí biến đổi trong chi phí hỗn hợp theo công thức:

$$a = \frac{Ymax - Ymin}{Xmax - Xmin}$$

Bước 3: Xác định hằng số b của yếu tố chi phí bất biến, bằng cách thay giá trị của a ở bước 2 vào phương trình biểu diễn của điểm Mmax (hoặc Mmin).

Chẳng hạn, khi thay giá trị của a vào phương trình biểu diễn của Mmax, ta có:

$$Ymax = aXmax + b$$

từ đó: $$b = Ymax - aXmax$$

Bước 4: Xác định phương trình biến thiên của chi phí hỗn hợp, có dạng:

$$y = ax + b$$

Để minh hoạ cho phương pháp tính, ta xem xét ví dụ sau:

Một doanh nghiệp có tổ chức đội xe vận chuyển hàng. Chi phí bảo trì sửa chữa thay đổi trong quan hệ với quảng đường vận chuyển. Số liệu thống kê tập hợp qua 12 tháng trong năm vừa qua như sau:

Tháng	Chi phí (1.000 đ)	Quảng đường (km)
1	410	2.000
2	375	1.500
3	430	2.500
4	450	3.200
5	495	4.000
6	490	3.800

7	500	4.200
8	460	3.000
9	470	3.500
10	435	2.600
11	480	3.700
12	570	5.400

Áp dụng phương pháp điểm cao, điểm thấp phân tích chi phí bảo trì ở trên trong mối quan hệ với quảng đường vận chuyển như sau:

- Chọn điểm cao và điểm thấp:

Ta thấy điểm cao tức là điểm có mức độ hoạt động cao nhất là vào tháng 12 với M_{12} (xmax; ymax) = M 12 (5.400; 570.000). Tương tư điểm có mưc hoạt động thấp nhất là vào tháng 2 với M2 (xmin; ymin) = M2 (1500; 375.000).

- Xác định hệ số biến đổi a của chi phí khả biến:

Ta có $a = \dfrac{570.000 - 375.000}{5.400 - 1.500} = 50$

- Xác định hằng số b của chi phí bất biến:

Thay giá trị của a vào phương trình biểu diễn chi phí bảo trì tháng 12, ta có:

$$570.000 = 50 \times 5.400 + b$$

$$b = 570.000 - 50 \times 5.400$$

$$= 300.000$$

- Viết phương trình biểu diễn chi phí bảo trì:

$$y = 50x + 300.000$$

4.3.2 Phương pháp đồ thị phân tán (the scatter-chart method)

Với phương pháp này, trước hết chúng ta sử dụng đồ thị để biểu diễn tất cả các số liệu thống kê được để xác định mối quan hệ giữa chi phí hỗn hợp với mức độ hoạt động tương ứng. Sau đó, quan sát và kẽ đường thẳng qua tập hợp các điểm vùa biểu diễn trên đồ thị sao cho đường thẳng đó là gần với các điểm nhất và phân chia các điểm

thành hai phần bằng nhau về số lượng các điểm. Đường thẳng kẽ được sẽ là đường đại diện cho tất cả các điểm và được gọi là đường hồi qui (negression line). Điểm cắt giữa đường biểu diễn với trục tung phản ánh chi phí cố định. Độ dốc của đường biểu diễn phản ánh tỉ lệ biến phí (biến phí đơn vị). Xác định được các yếu tố bất biến và khả biến, đường biểu diễn chi phí hỗn hợp được xác định bằng phương trình: $y = ax + b$

Trở lại ví dụ chi phí bảo trì ở trên, đồ thị biểu diễn các điểm và đường hồi qui được vẽ như sau:

Đường hồi qui cắt trục tung ở điểm có tung độ là 309.740, đây chính là thành phần chi phí bất biến trong chi phí bảo trì. Đồng thời, quan sát chúng ta nhận thấy đường hồi qui đi qua điểm tháng 5 có mức độ hoạt động là 4.000 km với chi phí bảo trì tương ứng là 495.000. Thay giá trị chi phí bất biến (309.740 đ) vào hàm biểu diễn của chi phí hỗn hợp ở điểm này, ta xác định được hệ số a của thành phần chi phí biến đổi là 46,9.

Như vậy phương trình biểu diễn chi phí bảo trì có dạng:

$$y = 46{,}9\ x + 495.000$$

4.3.3 Phương pháp bình phương bé nhất (the least squares method)

Với phương pháp này, hệ số biến đổi a và hằng số b (trong phương trình bậc nhất biểu diễn chi phí hỗn hợp $y = ax + b$) được xác định theo hệ phương trình sau:

$$\sum xy = b\sum x + a\sum x^2 \quad (1)$$

$$\sum y = nb + a\sum x \quad (2)$$

trong đó n là số lần quan sát.

Ứng dụng phương pháp này với chi phí bảo trì ở ví dụ trên, trước hết chúng ta lập bảng tính toán các chỉ tiêu giá trị cần tính cho hệ phương trình trên như sau:

Tháng	**X**	**Y**	**XY**	**X^2**
1	2.000	410.000	820.000.000	4.000.000
2	1.500	375.000	562.500.000	2.250.000
3	2.500	430.000	1.075.000.000	6.250.000
4	3.200	450.000	1.440.000.000	10.240.000
5	4.000	495.000	1.980.000.000	16.000.000
6	3.800	490.000	1.862.000.000	14.440.000
7	4.200	500.000	2.100.000.000	17.640.000
8	3.000	460.000	1.380.000.000	9.000.000
9	3.500	470.000	1.645.000.000	12.250.000
10	2.600	435.000	1.131.000.000	6.760.000
11	3.700	480.000	1.776.000.000	13.690.000
12	5.400	570.000	3.076.000.000	29.160.000
Tổng	**39.400**	**5.565.000**	**18.847.500.000**	**141.680.000**

Thay số liệu liên quan ở bảng vào hệ phương trình trên, ta có:

$$18.847.500.000 = 39.400\,b + 141.680.000\,a \quad (1)$$

$$5.565.000 = 12b + 39.400a \quad (2)$$

Giải hệ phương trình trên, ta tính ra được: a = 46,846 và b = 309.940

Vậy, theo phương pháp này, đường biểu diễn chi phí bảo trì có dạng:

$$y = 46,846\,x + 309.940$$

Nhận xét ưu, nhược điểm của các phương pháp:

Trong 3 phương pháp trên, phương pháp điểm cao - điểm thấp là phương pháp đơn giản, dễ thực hiên nhất nhưng lại cho ra kết quả có độ chính xác kém nhất. Lý do là vì phương pháp này chỉ tính toán căn cứ và số liệu của 2 điểm có mức độ hoạt động cao

và thấp nhất, nên tính đại diện cho tất cả các mức độ hoạt động không cao. Phương pháp đồ thị phân tán đưa lại kết quả có độ chính xác cao hơn, nhưng vẫn dựa vào cách quan sát trực quan để vẽ đường hồi qui nên khó thực hiện. Tuy vậy, phương pháp đồ thị phân tán có ưu điểm lớn là cung cấp cho các nhà quản lý một cách nhìn trực quan về quan hệ giữa chi phí với các mức độ hoạt động đạt được, thuận lợi trong việc quan sát và phân tích chi phí đối với các nhà phân tích có kinh nghiệm. Sau cùng, phương pháp bình phương bé nhất sử dụng phương pháp phân tích thống kê áp dụng tính toán cho tất cả các điểm hoạt động nên là phương pháp cho ra kết quả chính xác nhất. Ngày nay, với sự hỗ trợ đắc lực của máy tính, việc tính toán theo phương pháp này cũng không còn gặp nhiều khó khăn, cho dù các điểm quan sát tăng lên với số lượng lớn.

5. CÁC CÁCH PHÂN LOẠI CHI PHI SỬ DỤNG TRONG KIỂM TRA VÀ RA QUYẾT ĐỊNH

Để phục vụ cho việc kiểm tra và ra quyết định trong quản lý, chi phí của doanh nghiệp còn được xem xét ở nhiều khía cạnh khác. Nổi bật nhất là việc xem xét trách nhiệm của các cấp quản lý đối với các loại chi phí phát sinh, thêm nữa, các nhà quản lý nên nhìn nhận đúng đắn sự thích đáng của các loại chi phí khác nhau phục vụ cho việc phân tích, so sánh để ra quyết định lựa chọn phương án tối ưu trong các tình huống.

5.1 Chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được

Một khoản chi phí được xem là chi phí có thể kiểm soát được (controllable costs) hoặc là chi phí không kiểm soát được (non-controllable costs) ở một cấp quản lý nào đó là tuỳ thuộc vào khả năng cấp quản lý này có thể ra các quyết định để chi phối, tác động đến khoản chi phí đó hay là không. Như vậy, nói đến khía cạnh quản lý chi phí bao giờ cũng gắn liền với một cấp quản lý nhất định: khoản chi phí mà ở một cấp quản lý nào đó có quyền ra quyết định để chi phối nó thì được gọi là chi phí kiểm soát được (ở cấp quản lý đó), nếu ngược lại thì là chi phí không kiểm soát được.

Chẳng hạn, người quản lý bán hàng có trách nhiệm trong việc tuyển dụng cũng như quyết định cách thức trả lương cho nhân viên bán hàng, do vậy, chi phí tiền lương trả cho bộ phận nhân viên này là chi phí kiểm soát được đối với bộ phận bán hàng đó. Tương tự như vậy là các khoản chi phí tiếp khách, chi phí hoa hồng bán hàng, ... Tuy nhiên, chi phí khấu hao các phương tiện kho hàng, một khoản chi phí cũng phát sinh ở bộ phận bán hàng, thì lại là chi phí không kiểm soát được đối với người quản lý bán hàng bởi vì quyền quyết định xây dựng các kho hàng cũng như quyết định cách thức tính khấu hao của nó thuộc về bộ phận quản lý doanh nghiệp.

Chi phí không kiểm soát được ở một bộ phận nào đó thường thuộc hai dạng: các khoản chi phí phát sinh ở ngoài phạm vi quản lý của bộ phận (chẳng hạn các chi phí phát sinh ở các bộ phận sản xuất hoặc thu mua là chi phí không kiểm soát được đối với người quản lý bộ phận bán hàng), hoặc là các khoản chi phí phát sinh thuộc phạm vi hoạt động của bộ phận nhưng thuộc quyền chi phối và kiểm soát từ cấp quản lý cao hơn (như chi phí khấu hao các phương tiện kho hàng đối với người quản lý bộ phận bán hàng trong ví dụ trên). Cũng cần chú ý thêm rằng việc xem xét khả năng kiểm soát các loại chi phí đối với một cấp quản lý có tính tương đối và có thể có sự thay đổi khi có sự thay đổi về mức độ phân cấp trong quản lý.

Xem xét chi phí ở khía cạnh kiểm soát có ý nghĩa lớn trong phân tích chi phí và ra các quyết định xử lý, góp phần thực hiện tốt kế toán trách nhiệm trong doanh nghiệp.

5.2 Chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp

Trong các doanh nghiệp sản xuất, các khoản chi phí phát sinh có liên quan trực tiếp đến quá trình sản xuất sản phẩm hoặc thực hiện các đơn đặt hàng và do vậy có thể tính trực tiếp cho từng loại sản phẩm hay từng đơn đặt hàng thì được gọi là chi phí trực tiếp (direct costs). Ngược lại, các khoản chi phí phát sinh cho mục đích phục vụ và quản lý chung , liên quan đến việc sản xuất và tiêu thụ nhiều loại sản phẩm, nhiều đơn đặt hàng cần tiến hành phân bổ cho các đối tượng sử dụng chi phí theo các tiêu thức phân bổ được gọi là chi phí gián tiếp (indirect costs). Thông thường, khoản mục chi phí NLVLTT và chi phí NCTT là các khoản mục chi phí trực tiếp, còn các khoản mục chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp là chi phí gián tiếp.

Cách phân loại chi phí này giúp ích cho việc xây dựng các phương pháp hạch toán và phân bổ thích hợp cho từng loại chi phí.

5.3 Chi phí lặn (sunk costs)

Khái niệm chi phí lặn chỉ nảy sinh khi ta xem xét các chi phí gắn liền với các phương án hành động liên quan đến tình huống cần ra quyết định lựa chọn. Chi phí lặn được hiểu là khoản chi phí đã bỏ ra trong quá khứ và sẽ hiển hiện ở tất cả mọi phương án với giá trị như nhau. Hiểu một cách khác, chi phí lặn được xem như là khoản chi phí không thể tránh được cho dù người quản lý quyết định lựa chọn thực hiện theo phương án nào. Chính vì vậy, chi phí lặn là loại chi phí không thích hợp cho việc xem xét, ra quyết định của người quản lý. Tuy nhiên, trong thực tế, việc nhận diện được chi phí lặn cũng như sự nhận thức rằng chi phí lặn cần được loại bỏ trong tiến trình ra quyết định không phải lúc nào cũng dễ dàng. Vấn đề sẽ được minh hoạ rõ ở chương 6 với nội dung phân tích thông tin để ra quyết định.

5.4. Chi phí chênh lệch (differential costs)

Tương tự như chi phí lặn, chi phí chênh lệch (cũng còn được gọi là chi phí khác biệt) cũng chỉ xuất hiện khi so sánh chi phí gắn liền với các phương án trong quyết định lựa chọn phương án tối ưu. Chi phí chênh lệch được hiểu là phần giá trị khác nhau của các loại chi phí của một phương án so với một phương án khác. Có hai dạng chi phí chênh lệch: giá trị của những chi phí chỉ phát sinh ở phương án này mà không có ở phương án khác, hoặc là phần chênh lệch về giá trị của cùng một loại chi phí ở các phương án khác nhau. Người quản lý đưa ra các quyết định lựa chọn các phương án trên cơ sở phân tích bộ phận chi phí chênh lệch này nên chi phí chênh lệch là dạng thông tin thích hợp cho việc ra quyết định.

5.5 Chi phí cơ hội (Opportunity costs)

Chi phí cơ hội là những thu nhập tiềm tàng bị mất đi khi lựa chọn thực hiện phương án này thay cho phương án khác. Chẳng hạn, với quyết định tự sử dụng cửa hàng để tổ chức hoạt động kinh doanh thay vì cho thuê thì thu nhập có được từ việc cho thuê của hàng trở thành chi phí cơ hội của phương án tự tổ chức kinh doanh.

Chi phí cơ hội là một yếu tố đòi hỏi luôn phải được tính đến trong mọi quyết định của quản lý. Để đảm bảo chất lượng của các quyết định, việc hình dung và dự đoán hết tất cả các phương án hành động có thể có liên quan đến tình huống cần ra quyết định là quan trọng hàng đầu. Có như vậy, phương án hành động được lựa chọn mới thực sự là tốt nhất khi so sánh với các khoản lợi ích mất đi của tất cả các phương án bị loại bỏ.

Tóm lại: Cho nhiều mục đích khác nhau, chi phí được xem xét theo nhiều khía cạnh khác nhau. Trước hết là một sự hiểu biết chung cần có về nội dung của chi phí kết hợp với việc xem xét chức năng của nó. Doanh nghiệp đã sử dụng những loại chi phí gì và sử dụng vào các mục đích gì là những dạng thông tin nhất thiết phải có trong các báo cáo tài chính. Tuy nhiên, phục vụ tốt cho hoạt động quản lý đòi hỏi những hiểu biết kỹ lưỡng hơn về chi phí. Chi phí xem xét ở giác độ kiểm soát được hay không kiểm soát được là điều kiện tiền đề cho việc thực hiện kế toán trách nhiệm. Chi phí khi được nhận thức và phân biệt thành dạng chi phí không thích hợp và chi phí thích hợp cho việc ra quyết định có tác dụng lớn phục vụ cho tiến trình phân tích thông tin, ra quyết định của người quản lý. Được sử dụng một cách tích cực và phổ biến nhất trong kế toán quản trị đó là cách phân loại chi phí theo cách ứng xử của nó với sản lượng thực hiện. Xem xét chi phí theo cách thức ứng xử của nó giúp thấy rõ một mối quan hệ rất căn bản trong quản lý: quan hệ giữa chi phí - sản luợng - lợi nhuận. Báo cáo thu nhập của doanh

nghiệp lập theo cách nhìn nhận chi phí như vậy trở thành công cụ đắc lực cho người quản lý trong việc xem xét và phân tích các vấn đề.

CHƯƠNG 3
TÍNH GIÁ THÀNH TRONG DOANH NGHIỆP

Tính giá thành là một nội dung có tính xuất phát điểm cho nhiều công việc khác trong kế toán quản trị, vì nó có mối quan hệ mật thiết với nhiều chức năng quản trị, như hoạch định, tổ chức, kiểm soát và ra quyết định. Tính giá không chỉ là việc tính giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp sản xuất, mà còn là giá phí của các hoạt động dịch vụ và nhiều hoạt động khác có nhu cầu quản trị chi phí. Với vị trí đó, chương này tập trung vào các phương pháp tính giá thành trong các doanh nghiệp sản xuất để người học có thể vận dụng trong từng ngành kinh tế cụ thể. Những xu hướng mới về tính giá thành đang vận dụng ở các nước công nghiệp phát triển cũng được đề cập để người học có thể vận dụng một cách phù hợp trong điều kiện kinh tế của Việt nam hiện nay.

1. VAI TRÒ CỦA CÔNG TÁC TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM VÀ NHỮNG QUAN TÂM KHI THIẾT KẾ HỆ THỐNG TÍNH GIÁ PHÍ

Quá trình kinh doanh của doanh nghiệp là quá trình sử dụng các nguồn lực kinh tế tại doanh nghiệp để cung cấp các sản phẩm, dịch vụ có ích cho người tiêu dùng. Quá trình đó làm phát sinh các loại chi phí tại nhiều địa điểm khác nhau trong doanh nghiệp. Do vậy, tập hợp chi phí và tính gía thành là một nội dung cơ bản và có tính truyền thống trong kế toán quản trị. Vai trò của tính giá thành trong công tác quản trị doanh nghiệp thể hiện qua:

-Tính giá thành góp phần xác định giá thành sản phẩm, dịch vụ hoàn thành, qua đó là cơ sở để xác định kết quả kinh doanh của từng sản phẩm, ngành hàng, từng bộ phận và toàn doanh nghiệp.

-Tính giá thành sản phẩm, dịch vụ giúp các nhà quản trị làm tốt công tác hoạch định và kiểm soát chi phí ở từng nơi phát sinh phí (từng phòng ban, từng phân xưởng, từng hoạt động…)

- Tính giá thành còn trợ giúp các nhà quản trị trong các nỗ lực nhằm giảm thấp chi phí sản phẩm, có giải pháp cải tiến sản phẩm, nâng cao tính cạnh tranh của sản phẩm trên thị trường.

-Tính giá thành sản phẩm còn là cơ sở để các nhà quản trị xây dựng một chính sách giá bán hợp lý, có tính cạnh tranh và là cơ sở cho nhiều quyết định tác nghiệp khác

Với tầm quan trọng đó, việc xây dựng và vận dụng một hệ thống tính giá thành phù hợp là rất cần thiết trong tổ chức công tác kế toán quản trị ở doanh nghiệp. Việc xây dựng hệ thống tính giá thành cần quan tâm đến một số khía cạnh sau:

- Cân nhắc giữa chi phí và lợi ích của vấn đề tính giá thành. Một hệ thống tính giá thành rất chi tiết và cụ thể có thể cung cấp nhiều thông tin cho nhà quản trị, nhưng lại mất nhiều thời gian và tiền bạc, nhất là các chi phí về đào tạo. Do vậy, hệ thống tính giá thành phức tạp chỉ vận dụng khi các nhà quản trị tin tưởng rằng hoạt động chung của toàn doanh nghiệp được cải thiện nhiều trên cơ sở các thông tin được cung cấp của hệ thống tính giá thành.

- Hệ thống tính giá thành cần phải được thiết kế phù hợp với hoạt động sản xuất kinh doanh hiện tại. Nó phụ thuộc vào bản chất của ngành sản xuất, qui trình công nghệ, tính đa dạng của sản phẩm và dịch vụ và yêu cầu về thông tin cho công tác quản trị. Chẳng hạn, tính giá thành trong các doanh nghiệp xây lắp hoàn toàn khác với doanh nghiệp may mặc, hoặc sản xuất nước giải khát. Do vậy, khi xây dựng một hệ thống tính giá thành cần phân tích kỹ lưỡng qui trình sản xuất tiến hành như thế nào, cũng như phải xác định rõ dữ liệu nào cần thu thập và báo cáo.

2. ĐỐI TƯỢNG TẬP HỢP CHI PHÍ VÀ ĐỐI TƯỢNG TÍNH GIÁ THÀNH

Kế toán định nghĩa chi phí là một nguồn lực được hy sinh hay mất đi để đạt một mục tiêu nhất định nào đó. Chi phí phát sinh luôn gắn liền với một không gian cụ thể ở tại một thời điểm cụ thể. Do tài nguyên của bất kỳ tổ chức nào cũng khan hiếm nên các nhà quản trị luôn đặt ra câu hỏi chi phí phát sinh ở đâu, với qui mô ra sao và ảnh hưởng đến các hoạt động khác như thế nào. Do vậy, xác định đối tượng tập hợp chi phí và đối tượng tính giá thành là một đặc tính quan trọng trong kế toán quản trị, bởi vì nó không chỉ đơn thuần phục vụ cho công tác tính giá mà còn liên quan đến công tác tổ chức dữ liệu, và phục vụ các nhu cầu khác của nhà quản trị.

Đối tượng tập hợp chi phí là phạm vi được xác định trước để tập hợp chi phí. Xác định đối tượng tập hợp chi phí thực chất là xác định giới hạn các bộ phận chịu chi phí hoặc các đối tượng chịu chi phí làm cơ sở cho việc tính giá thành. Khái niệm này không chỉ áp dụng cho các doanh nghiệp sản xuất mà còn có thể áp dụng cho các doanh nghiệp thuộc các ngành kinh doanh khác. Trên một góc độ chung, có hai biểu hiện về đối tượng tập hợp chi phí. Đó là:

- *Các trung tâm chi phí.* Trung tâm chi phí là những bộ phận trong doanh nghiệp mà nhà quản trị ở bộ phận đó chịu trách nhiệm về những biến động chi phí phát sinh trong kỳ. Trong DNSX, trung tâm chi phí có thể là từng phân xưởng, từng đội sản xuất,

đơn vị sản xuất...Mỗi phân xưởng có thể là một giai đoạn công nghệ trong quy trình sản xuất ở doanh nghiệp, hoặc có thể hoàn thành một công việc có tính độc lập nào đó. Trung tâm chi phí có thể là mỗi cửa hàng, quầy hàng... trong doanh nghiệp thương mại, hoặc từng khách sạn, khu nghỉ mát, từng bộ phận kinh doanh... trong kinh doanh du lịch.

- Sản phẩm hoặc nhóm sản phẩm cùng loại, một công việc (đơn đặt hàng) hay một hoạt động, một chương trình nào đó như chương trình tiếp thị, hoạt động nghiên cứu và triển khai cho một sản phẩm mới, hoạt động sửa chữa TSCĐ... Đối tượng tập hợp chi phí trong trường hợp này thường không quan tâm đến các bộ phận phát sinh chi phí mà quan tâm chi phí phát sinh cho công việc gì, ở hoạt động nào. Khi đó, người quản trị có thể so sánh, đánh giá chi phí giữa các sản phẩm, các hoạt động với nhau.

Để xác định đối tượng tập hợp chi phí theo hai hướng trên, kế toán có thể dựa vào những căn cứ sau:

Phân cấp quản lý và yêu cầu quản lý đối với các bộ phận của tổ chức. Khi cơ cấu tổ chức của doanh nghiệp bao gồm nhiều bộ phận thực hiện những chức năng khác nhau thì vấn đề phân cấp phải được đặt ra. Phân cấp quản lý gắn liền trách nhiệm của từng bộ phận trong doanh nghiệp dẫn đến hình thành các trung tâm trách nhiệm, trong đó có trung tâm chi phí, đã đặt ra yêu cầu dự toán và kiểm soát chi phí tại từng trung tâm. Lựa chọn đối tượng tập hợp chi phí là các trung tâm chi phí góp phần tính giá thành và kiểm soát chi phí tại trung tâm đó.

Tính chất quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm: Sản xuất giản đơn hay sản xuất phức tạp, quá trình chế biến liên tục hay quá trình chế biến song song. Đối với quy trình công nghệ sản xuất giản đơn, sản phẩm cuối cùng nhận được do chế biến liên tục các loại vật liệu sử dụng, quá trình chế biến không phân chia thành các công đoạn thì đối tượng tập hợp chi phí có thể là sản phẩm hoàn thành hoặc toàn bộ quá trình sản xuất. Nếu quá trình sản xuất tạo ra nhiều loại sản phẩm tương tự, khác nhau về kích cỡ, kiểu dáng thì đối tượng tập hợp chi phí có thể là nhóm sản phẩm cùng loại.

Đối với quy trình công nghệ sản xuất phức tạp, sản phẩm cuối cùng nhận được do lắp ráp cơ học thuần túy ở các bộ phận, chi tiết... hoặc qua nhiều bước chế biến theo một trình tự nhất định thì đối tượng tập hợp chi phí có thể là bộ phận, chi tiết sản phẩm.

Đơn vị tính giá thành áp dụng trong doanh nghiệp. Trong nhiều trường hợp, do sản phẩm sản xuất có tương tự nhau về công dụng nhưng khác nhau về kích cỡ thì việc

chọn một đơn vị tính giá thành chung cho các loại sản phẩm (lít, kg, m^2, ...) có thể dẫn đến chọn đối tượng tập hợp chi phí là nhóm sản phẩm. Cách chọn đối tượng tập hợp chi phí trong trường hợp này đảm bảo hài hòa giữa chi phí và lợi ích trong quá trình tính giá thành ở đơn vị.

Đối tượng tính giá thành là kết quả của quá trình sản xuất hoặc quá trình cung cấp dịch vụ cần được tính giá thành để phục vụ các yêu cầu của quản lý. Xác định đối tượng tính giá thành thường gắn với yêu cầu của nhà quản trị về kiểm soát chi phí, định giá bán và xác định kết quả kinh doanh về một đối tượng, một hoạt động nào đó. Trong doanh nghiệp sản xuất, đối tượng tính giá thành có thể là sản phẩm, bán thành phẩm, công việc hoàn thành qua quá trình sản xuất. Trong doanh nghiệp dịch vụ, đối tượng tính giá thành có thể là một chương trình, một hoạt động kinh doanh nào đó. Kế toán quản trị còn nhìn nhận đối tượng tính giá ở một khía cạnh rộng hơn. Chẳng hạn, khi doanh nghiệp tiến hành đầu tư mới, hay thực hiện một dự án nào đó thì đối tượng tính giá là hoạt động đầu tư hay dự án đó. Cách tính giá cho các đối tượng trong trường hợp này không đề cập đến trong chương.

Đối tượng tập hợp chi phí và đối tượng tính giá có mối quan hệ với nhau trong hệ thống tính giá thành ở đơn vị. Nếu đối tượng tập hợp chi phí cần xác định là bước khởi đầu cho quá trình tập hợp chi phí thì đối tượng tính giá thành gắn liền với việc thực hiện các kỹ thuật tính giá thành. Trong một số trường hợp, đối tượng tập hợp chi phí trùng với đối tượng tính giá thành

3. TẬP HỢP CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ TÍNH GIÁ THÀNH THEO PHƯƠNG PHÁP TOÀN BỘ

Phương pháp tính giá toàn bộ[1] là phương pháp mà toàn bộ chi phí liên quan đến quá trình sản xuất sản phẩm tại phân xưởng, tại nơi sản xuất, được tính vào giá thành của sản phẩm hoàn thành. Đây là phương pháp tính giá truyền thống trong kế toán chi phí, dựa trên ý tưởng sản phẩm của quá trình sản xuất là sự kết hợp lao động với các loại tư liệu sản xuất để biến nguyên liệu, vật liệu thành sản phẩm có thể bán được. Vì vậy, giá thành của sản phẩm tạo ra từ quá trình sản xuất phải dựa trên toàn bộ các chi phí để sản xuất sản phẩm đó.

Theo phương pháp tính gía toàn bộ, giá thành sản phẩm hoàn thành bao gồm ba loại phí: chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp; chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Cơ sở tính các chi phí này vào giá thành được chuẩn mực kế toán quốc tế về hàng tồn kho và cả chuẩn mực kế toán Việt nam chấp nhận như là một nguyên tắc

khi xác định giá gốc của thành phẩm ở DNSX. Sở dĩ phương pháp này được thừa nhận trong kế toán tài chính vì nó tương đối khách quan trong nhận diện các khoản mục chi phí sản xuất. Phương pháp tính giá toàn bộ được coi như là phần giao thoa giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị. Kế toán tài chính sử dụng phương pháp tính giá toàn bộ nhằm mục đích lập Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh vào cuối kỳ kế toán. Tuy nhiên, trên phương diện kế toán quản trị, phương pháp này có thể coi là một cách tính đầy đủ các chi phí sản xuất để làm cơ sở định giá bán sản phẩm, đánh giá hiệu quả nội bộ, kiểm sóat chi phí theo từng trung tâm chi phí và ra quyết định. Nếu như kế toán tài chính chỉ quan tâm đến hao phí thực tế để tính giá thành thì vận dụng phương pháp này trong kế toán quản trị có thể tính theo giá phí tạm tính như trường hợp tính giá thông dụng trong hệ thống tính giá theo đơn đặt hàng, hoặc giá định mức, giá tiêu chuẩn trong quá trình xây dựng kế hoạch. Chính sự khác biệt này đã nâng tầm kế toán chi phí trong hệ thống kế toán quản trị ở các tổ chức.

Phương pháp tính giá toàn bộ gồm hai hệ thống tính giá thành sản phẩm: hệ thống tính giá thành theo công việc và hệ thống tính giá theo quá trình sản xuất.

3.1. Hệ thống tính giá thành theo công việc

3.1.1. Đặc điểm hệ thống tính giá thành dựa trên công việc

Tính giá thành theo công việc là hệ thống tính giá thành phổ biến áp dụng ở các doanh nghiệp sản xuất theo đơn đặt hàng của khách hàng. Tính giá thành theo công việc còn được gọi là tính giá thành theo đơn đặt hàng. Đa số các sản phẩm trong hệ thống tính giá thành này có ít nhất một trong các đặc điểm dưới đây:

Tính độc đáo theo yêu cầu của từng đơn đặt hàng: sản phẩm thuộc từng loại có rất ít hoặc không có điểm giống với các sản phẩm khác, không có sự lặp lại trong hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Ví dụ như trong các hoạt động xây dựng cơ bản (xây dựng các công trình dân dụng, xây dựng cầu đường, thủy lợi), hoạt động in ấn, sản xuất đồ dùng gia đình..., mỗi đơn đặt hàng có những yêu cầu riêng lẽ về kiểu dáng, thiết kế, công dụng và các đặc trưng có tính kỹ thuật khác.

Hoạt động sản xuất có thời gian bắt đầu và thời gian kết thúc rõ ràng. Sản phẩm sản xuất là những sản phẩm hoặc nhóm sản phẩm có thể xác định riêng lẽ. Ví dụ như hoạt động đóng tàu, ô tô, hoạt động in ấn theo nhu cầu của khách hàng... Đặc tính này xuất phát từ yêu cầu kỹ thuật của từng sản phẩm cũng như khối lượng sản xuất của từng đơn hàng

[1] Absorption costing hay full costing

Sản phẩm có giá trị cao, kích thước lớn.

Như vậy, hệ thống tính giá thành theo đơn đặt hàng hay theo công việc phù hợp với các doanh nghiệp thuộc loại hình sản xuất đơn chiếc hoặc sản xuất hàng loạt nhỏ, công việc sản xuất thường được tiến hành theo đơn đặt hàng của người mua. Đơn đặt hàng có thể là một sản phẩm riêng biệt hoặc một số sản phẩm cùng loại.

Với những đặc điểm của sản phẩm, đối tượng tập hợp chi phí trong hệ thống tính giá thành theo công việc là từng đơn đặt hàng, còn đối tượng tính giá thành có thể cũng là đơn đặt hàng hoặc từng loại sản phẩm của đơn đặt hàng. Do độ dài thời gian cho sản xuất của từng đơn hàng có thể xác định riêng và không như nhau nên kỳ tính giá thành là khi đơn đặt hàng hoàn thành. Vì thế, vào cuối kỳ kế toán, nếu đơn chưa hoàn thành thì toàn bộ chi phí lũy kế cho công việc (đơn hàng) đó được xem là chi phí sản xuất kinh doanh dở dang.

3.1.2. Qui trình tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành

Hệ thống tính giá thành theo công việc về nguyên tắc áp dụng phương pháp tính giá toàn bộ. Nghĩa là giá thành sản phẩm bao gồm ba khỏan mục chi phí cơ bản là chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp; chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Do nơi sản xuất có thể tiến hành sản xuất đồng thời nhiều công việc khác nhau theo yêu cầu của từng đơn hàng nên trong thực tế có thể phát sinh những chi phí chung cho nhiều đơn hàng khác nhau. Do vậy, để tập hợp chi phí sản xuất theo từng đơn đặt hàng cần quan tâm đến tính trực tiếp hay gían tiếp của chi phí.

Khi bắt đầu sản xuất theo đơn đặt hàng, bộ phận kế toán sẽ mở phiếu (thẻ) kế toán theo dõi chi phí theo từng đơn hàng, từng công việc. Phiếu chi phí công việc được lập khi phòng kế toán nhận được thông báo và lệnh sản xuất được phát ra cho công việc đó. Lệnh sản xuất chỉ được phát ra khi có đơn đặt hàng của khách hàng. Mỗi đơn đặt hàng được lập một phiếu chi phí công việc riêng biệt. Tất cả các phiếu chi phí công việc được lưu trữ lại khi đang sản xuất sản phẩm. Phiếu chi phí theo đơn đặt hàng thực chất là sổ kế toán chi tiết để tập hợp toàn bộ chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp; chi phí nhân công trực tiếp; chi phí sản xuất chung phục vụ cho việc tổng hợp các chi phí sản xuất theo đơn đặt hàng. Khi sản phẩm hoàn thành và giao cho khách hàng thì phiếu chi phí công việc là cơ sở để tính giá thành.

Tập hợp chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp

Quá trình sản xuất bắt đầu bằng việc chuyển các loại nguyên vật liệu từ khâu dự trữ sang khâu sản xuất. Phần lớn các loại nguyên vật liệu này trực tiếp tạo nên thực thể của sản phẩm sản xuất, và hình thành nên khoản mục chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

Do mỗi công việc có những tính năng riêng biệt về mặt kỹ thuật nên nguyên vật liệu sử dụng cho từng đơn hàng (công việc) khác nhau về mặt số lượng, chủng loại và chất lượng. Đặc điểm này dẫn đến các thủ tục trong quá trình mua và xuất kho nguyên vật liệu ở đơn vị gắn liền với yêu cầu sản xuất của từng đơn hàng. Đây là điều kiện thuận lợi để tập hợp trực tiếp chi phí nguyên vật liệu theo từng đơn hàng riêng biệt.

Công ty: X

Phiếu chi phí đơn đặt hàng: số 15/ĐĐH

Khách hàng: DNTN Vạn Thắng — Ngày bắt đầu sản xuất: 5/6/X3

Sản phẩm: — Ngày hoàn thành: 25/6/X3

Số lượng đặt hàng: 250

Chi phí NVL trực tiếp			Chi phí nhân công trực tiếp			Chi phí sản xuất chung	
Ngày	PXK số	Số tiền (ng.đ)	Ngày	Phiếu lao động số	Số tiền (ng.đ)	Tiêu chuẩn phân bổ	Số tiền (ng.đ)
5/6	154	2.560	25/6		8.500	Tiền lương CNSX	4.580
8/6	178	6.560					
21/6	201	1.250					
Tổng		10.370					

Tổng hợp:

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: 10.370.000 đồng
- Chi phí nhân công trực tiếp: 8.500.000 đồng
- Chi phí sản xuất chung: 4.580.000 đồng

Tổng giá thành: 23.450.000 đồng

Giá thành đơn vị: 93.800 đồng

Căn cứ trên phiếu xuất kho nguyên vật liệu, kế toán ghi nhận được chi phí nguyên vật liệu trực tiếp cho từng công việc, đơn đặt hàng. Chi phí này được ghi vào phiếu (sổ) chi phí theo công việc theo trình tự thời gian. Sau khi công việc hoặc đơn đặt hàng hoàn thành thì kế toán sẽ cộng tổng chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và ghi vào phần tổng chi phí nguyên vật liệu trực tiếp để cùng các chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung làm cơ sở cho việc xác định giá thành. Bảng trên minh họa phiếu chi phí công việc của một doanh nghiệp sản xuất.

Tập hợp chi phí nhân công trực tiếp

Chi phí nhân công trực tiếp bao gồm chi phí về tiền lương và các khoản trích theo lương của công nhân trực tiếp sản xuất sản phẩm của đơn đặt hàng. Cũng như chi phí

nguyên vật liệu trực tiếp, thông thường chi phí nhân công có thể theo dõi trực tiếp cho từng đơn đặt hàng.

Căn cứ vào bảng chấm công hay báo cáo sản lượng, cuối tháng kế toán lương sẽ tổng hợp toàn bộ công việc hoàn thành với đơn giá tiền lương từng công việc để tính ra tiền lương phải trả cho người lao động (thông qua bảng tính lương) và ghi vào phiếu chi phí công việc tương ứng. Các khoản trích theo lương tính vào chi phí theo tỉ lệ quy định (BHXH – 15%, BHYT – 2%, KPCĐ- 2%) cũng phải được ghi nhận theo từng công việc. Khi đơn đặt hàng hoàn thành, kế toán sẽ cộng tổng chi phí nhân công trực tiếp và ghi vào phần tổng chi phí, làm cơ sở để xác định giá thành.

Tập hợp và phân bổ chi phí sản xuất chung

Chi phí sản xuất chung là những chi phí phát sinh trong phạm vi phân xưởng, những chi phí phục vụ sản xuất phát sinh trong quá trình chế tạo sản phẩm, gồm: chi phí nhân viên phân xưởng; chi phí vật liệu, dụng cụ sản xuất cho các hoạt động sửa chữa, bảo dưỡng thiết bị, khuôn mẫu...; Chi phí khấu hao TSCĐ thuộc bộ phận sản xuất; Chi phí dịch vụ mua ngoài; và các chi phí khác bằng tiền phục vụ cho hoạt động của phân xưởng.

Thông thường, chi phí sản xuất chung liên quan đến hoạt động sản xuất của nhiều đơn hàng, không thể tập hợp ngay khi phát sinh chi phí nên sẽ tập hợp trên một thẻ chi phí riêng. Đến cuối tháng, toàn bộ chi phí sẽ được tổng hợp và phân bổ cho từng đơn hàng theo tiêu thức thích hợp. Số được phân bổ sau đó sẽ được ghi vào phiếu chi phí công việc cho đơn đặt hàng đó.

Chẳng hạn, tổng chi phí sản xuất chung trong tháng 6 của công ty X là 13.793.000 đồng. Đơn vị tiến hành phân bổ chi phí sản xuất chung cho các đơn đặt hàng hoàn thành theo tiêu thức tiền lương công nhân trực tiếp sản xuất của từng đơn hàng. Tổng chi phí nhân công trực tiếp trong tháng của đơn vị là 25.600.000 đồng. Với tiêu thức đó, chi phí sản xuất chung phân bổ cho đơn đặt hàng số 15 nêu trên là:

$$\frac{13.793.000}{25.600.000} x 8.500.000 = 4.580.000 \text{ âäör}$$

Như vậy, ở đây có vấn đề là cần lựa chọn *tiêu thức phân bổ như thế nào để phân bổ chi phí sản xuất chung*. Trên nguyên tắc, tiêu thức được lựa chọn để phân bổ có mối quan hệ mật thiết với chi phí cần phân bổ. Nói cách khác, tiêu thức phân bổ cần được xem là

nhân tố tạo nên sự thay đổi chi phí sản xuất chung. Tiêu thức phân bổ trong trường hợp này cần được hiểu như là yếu tố, hoạt động làm phát sinh chi phí.

Thông thường, chi phí sản xuất chung được phân bổ theo tiền lương của công nhân trực tiếp sản xuất theo từng đơn hàng, từng công việc. Ý tưởng của việc lựa chọn tiêu thức phân bổ này xuất phát từ hoạt động quản lý sản xuất tại nơi sản xuất thực chất là quản lý công nhân trực tiếp sử dụng các phương tiện sản xuất trong hoạt động tạo ra sản phẩm. Gần như, toàn bộ các chi phí sản xuất chung tại nơi làm việc có mối liên hệ với tiêu thức phân bổ này. Tuy nhiên, có một hiện tượng không hợp lý phát sinh khi doanh nghiệp đang trong quá trình cải tiến công nghệ, thay thế lao động thủ công bằng các máy móc tự động. Trong điều kiện đó, việc chọn tiền lương hay giờ công làm tiêu chuẩn phân bổ sẽ là bất hợp lý. Bộ phận lao động thủ công sẽ chịu phần chi phí sản xuất chung được phân bổ nhiều hơn bộ phận lao động bằng máy móc, trong khi trên thực tế chi phí sản xuất chung sử dụng cho hoạt động này tương đối thấp so với bộ phận được đầu tư bằng hệ thống sản xuất tự động hoặc cơ giới hóa. Kết quả là giá thành sản phẩm sẽ không phản ánh hợp lý giá phí của sản phẩm tại các bộ phận trong doanh nghiệp. Thực tế này đã dẫn đến sự phát triển những cách thức mới trong phân bổ chi phí sản xuất chung, trong đó có liên quan đến một phương pháp tính giá khác, gọi là tính giá dựa trên cơ sở hoạt động (phương pháp ABC). Phương pháp ABC sẽ được trinh bày cụ thể ở phần sau của chương này.

Tổng hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm

Toàn bộ chi phí tham gia vào sản xuất sản phẩm được tập hợp trên phiếu chi phí công việc vào cuối thàng. Nếu cuối tháng, công việc vẫn chưa hoàn thành thì toàn bộ chi phí tập hợp trên phiếu chi phí sẽ là giá trị sản phẩm dở dang. Khi đơn đặt hàng hoàn thành, toàn bộ chi phí tập hợp trên phiếu là tổng giá thành. Gía thành đơn vị sản phẩm được xác định như sau:

$$\text{Giá thành đơn vị} = \frac{\text{Tổng giá thành sản phẩm}}{\text{Số lượng sản phẩm sản xuất}}$$

Trong trường hợp sản phẩm trong từng đơn hàng có nhiều kích cỡ khác nhau thì có thể qui đổi các loại sản phẩm trong đơn hàng thành sản phẩm chuẩn để tính giá. Cơ sở để qui đổi có thể dựa vào khối lượng, thể tích, chiều dài, hay các đặc tính khác về kỹ thuật hoặc chi phí. Khi đó:

$$\text{Giá thành đơn vị sản phẩm qui đổi} = \frac{\text{Tổng giá thành sản phẩm}}{\text{Số lượng sản phẩm qui đổi}}$$

Giá thành đơn vị sản phẩm i	=	Giá thành đơn vị sản phẩm qui đổi	x	Hệ số qui đổi

3.1.3. Vấn đề tạm phân bổ chi phí sản xuất chung trong hệ thống tính giá thành theo công việc

Qui trình tính giá thành ở trên sẽ cung cấp thông tin cho nhà quản trị theo giá thành thực tế. Kết quả đó có thể giúp người quản lý đánh giá hiệu quả của từng đơn hàng, từng công việc, kiểm sóat chi phí thực tế so với dự toán trước khi bắt đầu sản xuất.

Tuy nhiên, việc tính giá thành thực tế tiềm ẩn một hạn chế là tính kịp thời trong cung cấp thông tin. Chi phí sản xuất chung thường chỉ được tập hợp đầy đủ vào cuối kỳ kế toán do chứng từ về các dịch vụ mua ngoài (điện, nước, viễn thông, ..) chưa về đến doanh nghiệp, nên việc phân bổ chi phí sản xuất chung theo từng đơn hàng chỉ được tiến hành vào cuối tháng. Thêm vào đó, nếu trong kỳ có một đơn hàng hoàn thành thì kế toán không thể cung cấp ngay thông tin về giá thành của đơn đặt hàng đó. Điều này ảnh hưởng đến những quyết định có tính tác nghiệp khi doanh nghiệp phải chào giá đấu thầu hay quyết định nhanh về chấp nhận các đơn chào hàng từ khách hàng. Thực tiễn này đòi hỏi kế toán phải có một cách thức xử lý chi phí sản xuất chung kịp thời để tính nhanh giá thành sản phẩm. Kỹ thuật đó là nội dung phương pháp tính giá thông dụng[2].

Theo kỹ thuật này, kế toán quản trị phải dự toán chi phí sản xuất chung trong kỳ tại mỗi phân xưởng tương ứng với mức họat động dự toán trong kỳ kế hoạch. Mức họat động dự toán thường là tiêu chuẩn để tiến hành phân bổ chi phí sản xuất chung, như tiền công hay giờ công của công nhân trực tiếp sản xuất. Trình tự của phương pháp này như sau:

- Khi tiến hành sản xuất, chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp được tập hợp ngay khi phát sinh theo từng công việc.
- Khi có công việc hoặc sản phẩm của đơn đặt hàng hoàn thành, kế toán tiến hành tạm phân bổ chi phí sản xuất chung dự tính cho công việc hoặc khối lượng sản phẩm thực tế đã hoàn thành.

$$\text{Tỷ lệ phân bổ tạm tính} = \frac{\text{Tổng chi phí SXC dự toán}}{\text{Tổng mức hoạt động dự toán}}$$

[2] Normal costing

Mức CP SXC tạm phân bổ	=	Mức hoạt động thực tế	x	Tỷ lệ phân bổ ước tính

Với cách tạm phân bổ trên, chi phí sản xuất chung được sử dụng để tính giá thành công việc, sản phẩm...chỉ là chi phí sản xuất chung ước tính. Do đó đến cuối kỳ kế toán, khi đã xác định được chi phí sản xuất chung thực tế thì phải tiến hành xử lí chênh lệch giữa chi phí sản xuất chung thực tế và chi phí sản xuất chung tạm phân bổ.

Sự chênh lệch về chi phí này là khách quan vì sẽ không thực tế khi cho rằng chi phí sản xuất chung được phân bổ ước tính phải bằng với chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh trong kỳ. Doanh nghiệp có thể chấp nhận những chênh lệch không đáng kể, không ảnh hưởng rõ rệt đến chi phí sản xuất sản phẩm. Tuy nhiên, nếu các chênh lệch lớn thì phải nghiên cứu và phân tích kĩ lưỡng những nguyên nhân gây ra chênh lệch đáng kể. Các nguyên nhân đó thường là:

-Doanh nghiệp dự toán không chính xác về chi phí sản xuất chung ước tính.

-Ước tính không chính xác mức hoạt động làm căn cứ để phân bổ

-Chọn mức hoạt động căn cứ làm mẫu số không đủ tính chất đại diện.

Chênh lệch xảy ra được chia làm 2 trường hợp:

Trường hợp phân bổ thiếu, nghĩa là chi phí sản xuất chung ước tính tạm phân bổ bé hơn chi phí sản xuất chung thực tế. Khi đó, kế toán tiến hành điều chỉnh tăng (ghi dương) phần chi phí sản xuất chung còn thiếu trên phiếu tính giá thành và tính lại giá thành sản phẩm. Ngoài ra, việc điều chỉnh còn quan tâm đến xử lý các tài khoản tồn kho và giá vốn hàng bán.

Nếu mức chênh lệch nhỏ: toàn bộ mức chênh lệch này được đưa ngay vào giá vốn hàng bán trong kỳ (thường được áp dụng khi chênh lệch nhỏ hơn 5% chi phí sản xuất chung thực tế) và ghi:

Nợ TK Giá vốn hàng bán

Có TK Chi phí Sản xuất chung

Nếu mức chênh lệch lớn: cần phân bổ chi phí sản xuất chung còn thiếu theo tỷ lệ cho sản phẩm sản xuất và tiêu thụ trong kỳ, sản phẩm sản xuất nhưng chưa tiêu thụ và sản phẩm dở dang cuối kỳ. Việc lựa chọn loại tồn kho nào cần phân bổ cũng nên xem xét đến phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang. Nếu sản phẩm dở dang đánh giá theo

chi phí nguyên vật liệu trực tiếp thì phần chi phí sản xuất chung không cần phân bổ cho số sản phẩm đang chế dở cuối kỳ. Sau đó kế toán ghi:

Nợ TK Giá vốn hàng bán

Nợ TK Thành phẩm

Nợ TK Chi phí SXKD dở dang

Có TK Chi phí sản xuất chung

Trường hợp phân bổ thừa, nghĩa là chi phí sản xuất chung thực tế nhỏ hơn chi phí sản xuất chung ước tính tạm phân bổ. Khi đó, kế toán sẽ điều chỉnh giảm (ghi âm) mức phân bổ thừa trên phiếu tính giá thành theo công việc. Cũng tương tự như trường hợp phân bổ thiếu, kế toán cũng xử lý các tài khoản tồn kho và giá vốn hàng bán khi mức chênh lệch nhỏ và mức chênh lệch lớn bằng các bút toán đỏ hay bút toán đảo ngược.

Với cách xử lý như trên, vào cuối kỳ kế toán, tài khoản chi phí sản xuất chung (TK627) không còn số dư nhưng số dư của các tài khoản được phân bổ sẽ thay đổi (TK154,TK155,TK632). Mức phân bổ cho chi phí sản xuất kinh doanh dở dang và thành phẩm sẽ được cộng vào số dư cuối kỳ của chúng và chuyển sang kỳ sau. Mức phân bổ cho giá vốn hàng bán được điều chỉnh ngay cho giá vốn hàng bán trong kỳ.

Ví dụ minh họa

Để minh họa tính giá theo phương pháp thông dụng, hãy xem xét số liệu về chi phí sản xuất của một doanh nghiệp tập hợp theo đơn đặt hàng số 15 tại 2 phân xưởng như sau:

	Phân xưởng 1	**Phân xưởng 2**
Giờ công lao động trực tiếp (giờ)	1.000	950
Chi phí nhân công trực tiếp (đồng)	4.500.000	4.845.000
Chi phí vật liệu trực tiếp (đồng)	3.000.000	4.300.000
Giờ máy hoạt động (giờ)	50	62

Doanh nghiệp phân bổ chi phí sản xuất chung cho các đơn hàng tại phân xưởng 1 theo chi phí nhân công trực tiếp và phân xưởng 2 theo số giờ máy hoạt động. Số liệu sản xuất dự toán trong năm như sau:

	Phân xưởng 1	**Phân xưởng 2**
Giờ công lao động trực tiếp (giờ)	130.000	97.000
Chi phí nhân công trực tiếp (đồng)	520.000.000	485.000.000
Số giờ máy hoạt động (giờ)	6.500	6.790
Chi phí sản xuất chung (đồng)	1.664.000.000	156.170.000

Xuất phát từ nhu cầu xác định gía thành sản phẩm khi đơn đặt hàng hoàn thành, doanh nghiệp đã xác định tỷ lệ tạm phân bổ chi phí sản xuất chung ở từng phân xưởng dựa trên chi phí sản xuất chung và mức độ hoạt động dự toán. Cụ thể:

Đối với phân xưởng 1:

$$\text{Tỷ lệ phân bổ chi phí SXC} = \frac{1.664.000.000}{520.000.000} = 3,2$$

Đối với phân xưởng 2:

$$\text{Tỷ lệ phân bổ chi phí SXC} = \frac{156.170.000}{6.790} = 23.000 \text{ đồng/giờ}$$

Chi phí sản xuất chung dự toán ở phân xưởng 1 tạm phân bổ cho đơn đặt hàng 15:

3,2 x 4.500.000 = 14.400.000 đồng

Chi phí sản xuất chung dự toán ở phân xưởng 2 tạm phân bổ đơn đặt hàng 15:

23.000 x 62 = 1.426.000 đồng

Phiếu tính giá thành đơn đặt hàng 15

Đơn vị tính: ngàn đồng

Khoản mục	**Phân xưởng 1**	**Phân xưởng 2**	**Tổng cộng**
CP nguyên liệu trực tiếp	3.000	4.300	7.300
CP nhân công trực tiếp	4.500	4.845	9.345

CP sản xuất chung ước tính	14.400	1.426	15.826
Tổng cộng	**21.900**	**10.571**	**32.471**

Nếu số giờ máy thực tế sử dụng ở phân xưởng 2 là 6.800 giờ và chi phí sản xuất chung thực tế là 160.500.000đ thì tỷ lệ phân bổ chi phí sản xuất chung thực tế ở phân xưởng 2 là:

160.560.000 : 6.800 = 23.612

Do vậy, chi phí sản xuất chung thực tế cần phân bổ đơn hàng 15 ở phân xưởng 2 là:

23.612 x 62 = 1.463.944 đồng

Với chi phí sản xuất chung ở phân xưởng 2 tạm phân bổ cho đơn hàng 15 là 1.426.000 đồng thì chi phí sản xuất chung phân bổ còn thiếu là

1.463.944 - 1.426.000 = 37.944 đồng

Nếu sản phẩm của đơn đặt hàng này đã tiêu thụ và mức phân bổ thiếu tương đối nhỏ thì toàn bộ chênh lệch này sẽ ghi nhận là giá vốn hàng bán trong kỳ. Khi đó, kế toán ghi:

Nợ TK Giá vốn hàng bán: 37.944 đ

Có TK Chi phí SXC: 37944 đ

3.2. Hệ thống tính giá thành theo quá trình sản xuất

3.2.1. Đặc điểm của hệ thống tính giá thành theo quá trình sản xuất

Các doanh nghiệp áp dụng hệ thống tính giá thành này là những doanh nghiệp hoạt động trong những ngành sản xuất có tính lặp lại, nghĩa là hoạt động sản xuất số lớn với những sản phẩm tương tự nhau, hoặc rất tương tự nhau. Quy trình sản xuất sản phẩm chia ra nhiều giai đoạn công nghệ hay nhiều bước chế biến nối tiếp nhau theo một trình tự nhất định. Mỗi giai đoạn chế biến tạo ra một loại bán thành phẩm; bán thành phẩm bước này là đối tượng chế biến ở bước kế tiếp. Điển hình của các doanh nghiệp áp dụng hệ thống tính giá này là các đơn vị trong ngành sản xuất giấy, dầu khí, hóa chất, dệt, chế biến thực phẩm, cao su, điện tử...

Đặc điểm của qui trình sản xuất trên dẫn đến dòng chi phí cũng vận động liên tục tương ứng với dòng vật chất. Có thể minh họa sự vận động của dòng chi phí ở các doanh nghiệp thuộc loại hình này qua sơ đồ dưới đây.

Sơ đồ 3.1. Dòng chi phí trong hệ thống tính giá thành theo quá trình sản xuất

Với sự vận động của chi phí gắn liền với hoạt động sản xuất theo từng giai đoạn công nghệ cụ thể, nên đối tượng tập hợp chi phí sản xuất thích hợp theo hệ thống tính giá này thường là từng giai đoạn công nghệ. Mỗi giai đoạn công nghệ hay mỗi bước sản xuất được hiểu là phải hoàn thành một mức độ nào đó của sản phẩm, gọi là bán thành phẩm; để chuyển sang giai đoạn công nghệ kế tiếp. Vì sự liên tục này nên hệ thống tính giá thành này còn có tên gọi khác là tính giá theo kiểu phân bước. Phù hợp với đặc điểm đó, đối tượng tính giá thành là bán thành phẩm hoàn thành ở từng giai đoạn công nghệ và thành phẩm ở giai đoạn công nghệ cuối cùng. Do hoạt động sản xuất diễn ra liên tục trong điều kiện sản xuất số lớn nên kỳ tính giá thành thường là cuối kỳ kế toán (tháng, quí, năm).

Với đối tượng tập hợp chi phí như trên, các chi phí sản xuất trực tiếp phát sinh ở giai đoạn công nghệ nào được tập hợp theo giai đoạn công nghệ đó. Các chi phí chung được hạch toán theo phân xưởng, sau đó phân bổ theo từng giai đoạn công nghệ theo một tiêu chuẩn thích hợp.

Từ những đặc điểm trên, có thể phân biệt rõ sự khác biệt giữa hai hệ thống tính giá thành. Trong hệ thống tính giá thành theo đơn đặt hàng, chi phí được cộng dồn theo từng đơn hàng, từng công việc qua các phiếu theo dõi chi phí. Qua đó, giá thành đơn vị sản phẩm trong mỗi đơn hàng là tổng chi phí của đơn hàng đó chia cho sản lượng hoàn thành. Tuy nhiên, trong hệ thống tính giá thành theo quá trình sản xuất, việc tập hợp chi phí phải theo từng giai đoạn công nghệ (có thể là từng phân xưởng) hơn là theo công việc hay nhóm công việc. Nếu không tính giá thành của từng công đoạn sẽ dẫn đến nhiều khó khăn trong công tác quản trị chi phí tại doanh nghiệp.

3.2.2. Khái niệm sản lượng tương tương

Ở các doanh nghiệp vận dụng hệ thống tính giá thành này, quá trình sản xuất diễn ra liên tục nên tại bất kỳ thời điểm nào trên dây chuyền sản xuất cũng tồn tại sản phẩm dở dang với mức độ hoàn thành khác nhau. Vấn đề này đặt ra yêu cầu làm sao xác định một cách hợp lý gía trị của những sản phẩm đang chế dở để có cơ sở tính giá thành sản phẩm hoàn thành.

Trên góc độ dịch chuyển chi phí: vật liệu, nhân công và chi phí sản xuất chung thường phát sinh với các tỷ lệ không như nhau tại một điểm nào đó trên dây chuyền sản xuất. Chẳng hạn, chi phí vật liệu trực tiếp thường đưa ngay từ đầu quá trình sản xuất hoặc đưa vào những điểm phù hợp với qui trình công nghê. Trong khi đó, chi phí nhân công và chi phí sản xuất chung (gọi chung là chi phí chế biến) phát sinh liên tục trong cả quá trình sản xuất. Nếu một doanh nghiệp vào cuối kỳ có 100 sản phẩm đang chế dở 80% công việc, thì về mặt chi phí, vật liệu trực tiếp có thể đã phát sinh đầy đủ cho số sản phẩm này, nhưng các chi phí chế biến chỉ mới phát sinh 80% so với tổng số chi phí chế biến cho 100 sản phẩm hoàn thành. Ý tưởng này dẫn đến: nếu xác định mức độ hoàn thành của sản phẩm dở dang thì có thể qui đổi cả về mặt vật chất và chi phí của số sản phẩm dở dang này thành một số lượng sản phẩm hoàn thành nào đó. Đó chính là sản lượng tương đương.

Sản lượng tương đương được hiểu là sản lượng đáng lẽ được sản xuất ra trong kỳ nếu tất cả mọi kết quả đạt được của phân xưởng đều là sản phẩm hoàn thành của phân xưởng đó. Công thức chung để xác định sản lượng tương đương cho sản phẩm đang chế dở như sau:

Sản lượng tương đương = Sản lượng sản xuất (x) % hoàn thành công việc

Trong ví dụ trên, nếu doanh nghiệp đang có 100 sản phẩm dở dang vào cuối kỳ với mức độ hoàn thành là 80% công việc thì số sản lượng tương đương đã hoàn thành

là 80 sản phẩm. Vì mỗi loại chi phí đã tiêu hao cho sản phẩm dở dang với mức độ không như nhau nên khi tính sản lượng tương đương, người ta cần tính đối với từng khoản mục phí cụ thể, đặc biệt là quan tâm đến chi phí vật liệu trực tiếp đưa ngay từ đầu quá trình sản xuất, đưa liên tục hay có những điểm phát sinh nhất định trong qui trình công nghệ. Trong ví dụ trên, nếu vật liệu đưa ngay từ đầu quá trình sản xuất thì sản lượng tương đương cho từng khoản mục phí như sau:

Sản lượng tương đương đối với chi phí vật liệu: 100 sp x 100% = 100sp

Sản lượng tương đương đối với chi phí nhân công: 100 sp x 80% = 80sp

Sản lượng tương đương đối với chi phí sản xuất chung: 100 sp x 80% = 80sp

Tuy nhiên, nếu vật liệu đưa liên tục vào quá trình sản xuất như đối với chi phí chế biến thì sản lượng tương đương đối với cả ba loại phí đều là 80 sản phẩm.

Xác định sản lượng tương đương còn quan tâm đến vấn đề: dòng chi phí có gắn liền với dòng vật chất của quá trình sản xuất hay không. Có hai phương pháp tính sản lượng tương đương xét theo khía cạnh này: phương pháp bình quân gia quyền và phương pháp nhập trước - xuất trước.

Theo phương pháp bình quân gia quyền, sản lượng tương đương của một phân xưởng chỉ xét đến số lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ khi qui đổi. Số lượng sản phẩm dở dang đầu kỳ coi như đã hoàn thành trong kỳ sản xuất theo dòng vật chất của quá trình sản xuất. Như vậy, sản lượng tương đương theo phương pháp bình quân là:

Sản lượng tương đương trong kỳ	=	Sản lượng hoàn thành trong kỳ	+	Sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang cuối kỳ

Cách tính này đơn giản, dễ làm vì chỉ quan tâm đến sản lượng hoàn thành và dở dang cuối kỳ, nhưng sẽ dẫn đến tính không hợp lý trên phương diện sản lượng sản xuất và giá thành đơn vị sản phẩm. Vì mỗi loại sản phẩm dở dang đầu kỳ có mức độ hoàn thành khác nhau nên nếu quan tâm đến khái niệm sản lượng tương đương, doanh nghiệp sẽ phải tiêu dùng các nguồn lực để tiếp tục hoàn thành phần còn lại của sản phẩm. Vấn đề này chưa được xem xét đến theo phương pháp bình quân. Kết quả là giá thành đơn vị sản phẩm sẽ bị san bằng nếu hao phí giữa các kỳ có sự khác biệt thực sự.

Để giải quyết những hạn chế trên có thể áp dụng phương pháp khác: ***phương pháp nhập trước - xuất trước***. Thực chất của phương pháp này là sản phẩm dở dang đầu kỳ sẽ tiếp tục chế biến và sẽ hoàn thành trước nếu không có những sai hỏng về

mặt kỹ thuật; những sản phẩm mới bắt đầu sản xuất trong kỳ sẽ hoàn thành sau và có thể là những sản phẩm dở dang còn lại cuối kỳ. Việc tính sản lượng tương đương theo phương pháp này thật sự tuân thủ theo dòng vật chất của qúa trình sản xuất, và do vậy các báo cáo về sản lượng và giá thành sẽ hợp lý hơn. Để tính sản lượng tương đương cần phân tích các loại sản lượng theo phương trình cân đối sau:

Sản lượng dở dang đầu kỳ + Số lượng sản phẩm bắt đầu SX trong kỳ = Sản lượng hoàn thành trong kỳ + Sản lượng dở dang cuối kỳ

Qua phương trình trên, sản lượng tương đương trong kỳ bao gồm ba loại:

- Sản phẩm dở dang đầu kỳ được tiếp tục chế biến và hoàn thành
- Sản phẩm mới bắt đầu sản xuất trong kỳ và đã hoàn thành
- Sản phẩm dở dang cuối kỳ.

Hay sản lượng tương đương trong kỳ là:

Sản lượng tương đương trong = Sản lượng dở dang đầu kỳ phải tiếp tục sản xuất + Sản lượng bắt đầu sản xuất và hoàn thành trong kỳ + Sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang cuối kỳ

3.2.3. Tính giá thành sản phẩm và cân đối chi phí

Trình tự tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm trong hệ thống tính giá thành theo quá trình sản xuất có thể biểu diễn qua sơ đồ sau:

Sơ đồ 3.2. Trình tự tập hợp chi phí trong hệ thống tính giá thành theo quá trình sản xuất

Có thể thấy quá trình tính giá thành trong trường hợp này phù hợp với dòng vật chất của quá trình sản xuất. Kế toán phải tính giá thành bán thành phẩm ở bước chế biến thứ 1, qua đó xác định giá trị bán thành phẩm từ bước 1 chuyển sang bước chế biến thứ 2. Tại bước chế biến thứ 2, bán thành phẩm từ bước 1 chuyển sang được xem là vật liệu chính tại bước này. Quá trình tính giá diễn ra liên tục cho đến bước chế biến cuối cùng để tính giá thành của thành phẩm.

Tại mỗi bước chế biến (hay giai đoạn công nghệ), giá thành đơn vị sản phẩm hoàn thành được tính tùy thuộc vào phương pháp tính sản lượng tương đương. Nếu sản lượng tương tương được tính theo phương pháp bình quân thì cần quan tâm đến chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ để tính giá thành đơn vị.

$$\text{Giá thành đơn vị sp} = \frac{\text{CPSX dở dang đầu kỳ} + \text{CPSX trong kỳ}}{\text{Sản lượng tương tương trong kỳ}}$$

Nếu sản lượng tương đương được tính theo phương pháp nhập trước – xuất trước, giá thành đơn vị sản phẩm tương đương được xác định:

$$\text{Giá thành bán vị sp} = \frac{\text{Tổng chi phí sản xuất trong kỳ}}{\text{Sản lượng bán trong kỳ}}$$

Hai công thức trên được vận dụng cho từng khoản mục chi phí cụ thể, qua đó, kế toán tính được trị giá bán thành phẩm chuyển sang giai đoạn kế tiếp, và trị giá sản phẩm dở dang vào cuối kỳ tại bước chế biến đó. Với qui trình tính giá như trên thì luôn đảm bảo ***cân đối chi phí*** như sau:

CPSX dở dang đầu kỳ	+	Chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ	=	Giá thành sản phẩm hoàn thành trong kỳ	+	CPSX dở dang cuối kỳ

Trong phần cân đối chi phí, Phần "Giá thành của sản phẩm hoàn thành trong kỳ" sẽ khác nhau tùy thuộc vào cách tính sản lượng tương đương. Theo phương pháp bình quân thì tổng giá thành của sản phẩm hoàn thành chuyển sang phân xưởng kế tiếp được xác định:

Giá thành của sản phẩm hoàn thành	=	Sản lượng hoàn thành trong kỳ	x	Giá thành đơn vị sản lượng tương đương

Theo phương pháp nhập trước – xuất trước, giá thành của sản phẩm hoàn thành thường bao gồm 3 bộ phận:

+ Giá trị của sản phẩm dở dang đầu kỳ và đã hoàn thành trong kỳ.

+ Chi phí để hoàn tất phần còn lại của sản phẩm dở dang đầu kỳ.

Chi phí hoàn tất sản phẩm dở dang đầu kỳ	=	Sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang đầu kỳ	x	Giá thành đơn vị sản lượng tương đương

+ Giá thành của sản phẩm bắt đầu sản xuất và hoàn thành trong kỳ.

Giá thành của sản phẩm bắt đầu SX và hoàn thành	=	Sản lượng bắt đầu SX và hoàn thành trong kỳ	x	Giá thành đơn vị sản lượng tương đương

Tất cả các quá trình tính giá trên được thể hiện qua báo cáo sản xuất của từng phân xưởng (bước chế biến).

Ví dụ minh họa: Một doanh nghiệp sản xuất tổ chức sản xuất theo kiểu chế biến liên tục qua hai phân xưởng 1 và 2. Bán thành phẩm của phân xưởng 1 chuyển sang phân xưởng 2 được bổ sung thêm vật liệu để tạo ra sản phẩm cuối cùng. Giả sử rằng vật

liệu thêm vào phân xưởng 2 không làm tăng số lượng sản phẩm tại phân xưởng đó và vật liệu được đưa vào từ đầu của quá trình sản xuất. Tình hình sản xuất trong tháng 9 năm X4 tại doanh nghiệp như sau:

Tại phân xưởng 1: vào đầu tháng có 1.000 sản phẩm dở dang, mức độ hoàn thành là 20% và không cần sử dụng thêm vật liệu trực tiếp. Trong tháng, có 5.000 sản phẩm bắt đầu sản xuất và 3.000 sản phẩm hoàn thành chuyển sang phân xưởng 2. Cuối tháng, kiểm kê còn 3.000 sản phẩm dở dang, mức độ hoàn thành 80%.

Tại phân xưởng 2: vào đầu tháng có 2.000 sản phẩm dở dang, mức độ hoàn thành 40%. Trong tháng, phân xưởng nhận 3.000sp từ phân xưởng 1 chuyển sang và 4.000 sản phẩm đã hoàn thành, nhập kho. Cuối tháng, kiểm kê còn 1.000 sản phẩm dở dang, mức độ hoàn thành 30%.

Số liệu về chi phí sản xuất tập hợp tại hai phân xưởng như sau (đvt: ng.đ):

	Phân xưởng 1	Phân xưởng 2
Chi phí dở dang đầu kỳ**, trong đó:**	2.900	18.487,5
- Bán thành phẩm PX 1	**-**	**15.200**
- Vật liệu trực tiếp	**2.000**	**2.050**
- Nhân công trực tiếp	**600**	**825**
- Chi phí sản xuất chung	**300**	**412,5**
Chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ	39.475	16.725
- Chi phí vật liệu trực tiếp	**10.000**	**3.450**
- Chi phí nhân công trực tiếp	**19.650**	**8.850**
- Chi phí sản xuất chung	**9.825**	**4.425**

Yêu cầu: lập báo cáo sản xuất từng phân xưởng, giả sử sản lượng tương đương tính theo cả 2 phương pháp: bình quân gia quyền và nhập trước xuất trước (FIFO).

Trường hợp tính sản lượng tương đương theo phương pháp bình quân

Theo quá trình phân bước, việc tính giá thành sẽ lần lượt tiến hành tại phân xưởng 1 rồi đến phân xưởng 2. Có thể thuyết minh kết quả tính giá thành ở Báo cáo sản xuất tại phân xưởng 1 như sau:

Bước 1. Xác định sản lượng tương đương. Theo phương pháp bình quân, sản lượng tương đương bao gồm 2 bộ phận:

+ Sản lượng sản xuất hoàn thành trong kỳ: 3.000 sản phẩm

+ Sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang vào cuối kỳ: 3.000 sản phẩm. Do số sản phẩm này chỉ mới hoàn thành 80% khối lượng công việc và vật liệu giả định đưa từ đầu quá trình sản xuất nên sản lượng tương đương của số sản phẩm này qui đổi theo từng khoản mục phí như sau:

Đối với chi phí vật liệu trực tiếp:	3.000 x 100% = 3.000 sản phẩm
Đối với chi phí nhân công trực tiếp:	3.000 x 80% = 2.400 sản phẩm
Đối với chi phí SXC:	3.000 x 80% = 2.400 sản phẩm

Bước 2. Tính giá thành đơn vị sản lượng đương đương. Giá thành đơn vị sản phẩm tương đương của phân xưởng 1 được xác định theo từng khoản mục chi phí rồi tổng hợp. Cụ thể:

+ Chi phí vật liệu trực tiếp tính trên một sản phẩm: (2.000 + 10.000): 6.000 = 2

+ Chi phí nhân công trực tiếp tính trên một sản phẩm: (600 + 19.650): 5.400 = 3,75

+ Chi phí SXC tính trên một sản phẩm: (300 + 9.875) : 5.400 = 1,875

Giá thành đơn vị sản phẩm = 2 + 3,75 + 1,875 = 7,625

Bước 3. Cân đối chi phí: cần xác định mức chi phí tính cho sản phẩm hoàn thành chuyển sang phân xưởng kế tiếp và mức chi phí cho sản phẩm dở dang. Cụ thể:

+ Giá trị sản phẩm chuyển sang phân xưởng 2: dựa trên khối lượng sản phẩm hoàn thành chuyển sang phân xưởng kế tiếp và đơn giá thành bình quân vừa xác định.

3.000 x 7,625 = 22.875 (ng.đ)

+ Giá trị sản phẩm dở dang cuối tháng ở phân xưởng 1 là 19.500 (ng.đồng), trong đó:

Nguyên liệu trực tiếp:	3.000 x 2 = 6.000
Nhân công trực tiếp:	2.400 x 3,75 = 9.000
Chi phí sản xuất chung:	2.400 x 1,875 = 4.500

Kết quả tính toán theo 3 bước thể hiện trên báo cáo sản xuất tại phân xưởng 1 như sau:

Đơn vị:……..

Bộ phận: Phân xưởng 1

BÁO CÁO SẢN XUẤT

Tháng 9 Quý 3 Năm X4

Đơn vị tính 1.000đồng

Chỉ tiêu	Tổng số	Sản lượng tương đương		
		Nguyên vật liệu trực tiếp	Nhân công trực tiếp	Chi phí sản xuất chung
A – Sản lượng hoàn thành tương đương				
- Sản lượng hoàn thành	3.000	3.000	3.000	3.000
- Sản lượng dở dang cuối kỳ	3.000			
+ Nguyên vật liệu trực tiếp		3.000		
+ Nhân công trực tiếp (80%)			2.400	
+ Chi phí sản xuất chung (80%)				2.400
Cộng		**6.000**	**5.400**	**5.400**
B - Tổng hợp chi phí và xác định giá thành đơn vị sản phẩm				
- Chi phí dở dang đầu kỳ	2.900	2.000	600	300
- Chi phí phát sinh trong tháng	39.475	10.000	19.650	9.825
Tổng cộng chi phí	**42.375**	**12.000**	**20.250**	**10.125**
Giá thành đơn vị sản phẩm hoàn thành	7,625	2	3,75	1,875
C - Cân đối chi phí				
- Nguồn chi phí đầu vào	**42.375**			
+ Chi phí dở dang đầu kỳ	2.900	2.000	600	300
+ Chi phí phát sinh trong kỳ	39.475	10.000	19.050	9.825
- Phân bổ chi phí (đầu ra)	**42.375**			
+ Giá thành sản phẩm hoàn thành chuyển PX 2	22.875	6.000	11.250	5.625
+ Chi phí dở dang cuối kỳ	19.500			
• Nguyên vật liệu trực tiếp		6.000		
• Nhân công trực tiếp			9.000	
• Chi phí sản xuất chung				4.500

Tại phân xưởng 2: Cách lập báo cáo sản xuất ở phân xưởng 2 tương tự như ở phân xưởng 1 nhưng có quan tâm thêm yếu tố bán thành phẩm từ phân xưởng 1 chuyển

sang. Bán thành phẩm phân xưởng 1 được xem như là vật liệu chính ở phân xưởng 2. Báo cáo sản xuất ở phân xưởng 2 được lập như sau:

Bộ phận: Phân xưởng 2

BÁO CÁO SẢN XUẤT

Tháng 9 Quý 3 Năm X4

Đơn vị tính 1.000đồng

Chỉ tiêu	Tổng số	Sản lượng tương đương			
		Bán TP PX 1	Vật liệu trực tiếp	Nhân công trực tiếp	Chi phí sản xuất chung
A – Sản lượng hoàn thành tương đương					
- Sản lượng hoàn thành	4.000	4.000	4.000	4.000	4.000
- Sản lượng dở dang cuối kỳ	1.000				
+ Bán thành phẩm PX 1		1.000			
+ Vật liệu trực tiếp			1.000		
+ Nhân công trực tiếp (30%)				300	
+ Chi phí sản xuất chung (30%)					300
Cộng		5.000	5.000	4.300	4.300
B - Tổng hợp chi phí và xác định giá thành đơn vị sản phẩm					
- Chi phí dở dang đầu kỳ	18.487,5	15.200	2.050	825	412,5
- Chi phí phát sinh trong tháng	39.600	22.875	3.450	8.850	4.425
Tổng cộng chi phí	**58.087,5**	**38.075**	**5.500**	**9.675**	**4.387,5**
Giá thành đơn vị sản phẩm hoàn thành	12,09	7,615	1,10	2,25	1,125
C - Cân đối chi phí					
- Nguồn chi phí đầu vào	**58.087,5**				
+ Chi phí dở dang đầu kỳ	18.487,5	15.200	2.050	825	412,5
+ Chi phí phát sinh trong kỳ	39.600	22.875	3.450	8.850	4.425
- Phân bổ chi phí (đầu ra)	**58.087,5**				
+ Giá thành sản phẩm hoàn thành	48.360				

+ Chi phí dở dang cuối kỳ	9.727,5				
• Bán thành phẩm PX 1		7.615			
• Vật liệu trực tiếp			1.100		
• Nhân công trực tiếp				675	
• Chi phí sản xuất chung					337,5

Trường hợp tính sản lượng tương đương theo phương pháp FIFO

Cũng tương tự như trên, việc tính giá thành sẽ lần lượt tiến hành tại phân xưởng 1 rồi đến phân xưởng 2. Có thể thuyết minh kết quả tính giá thành ở báo cáo sản xuất tại phân xưởng 1 như sau:

Bước 1: Xác định sản lượng tương đương. Theo phương pháp nhập trước - xuất trước thì sản lượng hoàn thành đương đương bao gồm 3 bộ phận:

+ Sản lượng dở dang đầu kỳ tiếp tục chế biến để hoàn thành trong kỳ: 1.000 sản phẩm. Do giả định vật liệu đưa vào từ đầu quá trình sản xuất nên phần sản lượng tương đương chỉ tính đối với chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung để hoàn thành 80% công việc còn lại. Cụ thể:

Đối với chi phí nhân công trực tiếp: 1.000 x 80% = 800 sản phẩm

Đối với chi phí SXC: 1.000 x 80% = 800 sản phẩm

+ Sản lượng bắt đầu sản xuất và hoàn thành trong kỳ: 2.000 sản phẩm

+ Sản lượng bắt đầu sản xuất và còn đang chế dở vào cuối kỳ: 3.000 sản phẩm. Do số sản phẩm này chỉ mới hoàn thành 80% khối lượng công việc và vật liệu giả định đưa từ đầu quá trình sản xuất nên sản lượng tương đương của số sản phẩm này qui đổi theo từng khoản mục phí như sau:

Đối với chi phí vật liệu trực tiếp: 3.000 x 100% = 3.000 sản phẩm

Đối với chi phí nhân công trực tiếp: 3.000 x 80% = 2.400 sản phẩm

Đối với chi phí SXC: 3.000 x 80% = 2.400 sản phẩm

Với cách qui đổi trên, phần A báo cáo sản lượng thể hiện tổng sản lượng tương đương tại phân xưởng 1 theo từng khoản mục chi phí.

Bước 2. Xác định giá thành đơn vị sản lượng tương đương. Giá thành đơn vị sản phẩm tương đương của phân xưởng 1 được xác định theo từng khoản mục chi phí rồi tổng hợp lại để tính giá thành đơn vị. Cụ thể:

+ Chi phí vật liệu trực tiếp tính trên một sản phẩm: 10.000: 5.000 = 2

+ Chi phí nhân công trực tiếp tính trên một sản phẩm: 19.650: 5.200 = 3,779

+ Chi phí SXC tính trên một sản phẩm: 9.875 : 5.200 = 1,889

Giá thành đơn vị sản phẩm = 2 + 3,779 + 1,889 = 7,668 (ngàn đồng/sp)

Bước 3. **Cân đối chi phí**. Trong trường hợp sản lượng tính theo phương pháp FIFO, phần phân bổ chi phí chuyển cho phân xưởng 2 bao gồm: chi phí của sản phẩm dở dang đầu kỳ, chi phí để hoàn tất sản phẩm dở dang đầu kỳ, và chi phí của sản phẩm bắt đầu sản xuất và hoàn thành trong kỳ. Việc tách biệt này làm rõ hơn dòng chi phí vận động ở mỗi phân xưởng, và phục vụ tốt hơn cho việc kiểm soát chi phí.

- *Chi phí chuyển cho phân xưởng 2*: **22.769,6** (ng. đ), trong đó

+ Chi phí của sản phẩm dở dang đầu kỳ: 2.900

+ Chi phí để hoàn tất sản phẩm dở dang đầu kỳ: 4.534,4

Nhân công trực tiếp (800 x3,779) 3.023,2

Chi phí SXC (800 x 1,889) 1.511,2

+ Chi phí của sản phẩm bắt đầu SX và hoàn thành:

2.000 x7,668 = 15.336 (ng.đ)

- *Chi phí tính cho sản phẩm dở dang cuối tháng*: **19.603,2** (ng.đ), trong đó:

Nguyên liệu trực tiếp: 3.000 x 2 = 6.000

Nhân công trực tiếp: 2.400 x 3,779 = 9.069,6

Chi phí sản xuất chung: 2.400 x 1,889 = 4.533,6

Tương tự như vậy, tại phân xưởng 2 dựa trên phần chi phí mà phân xưởng 1 chuyển sang, kế toán cũng tính giá thành sản lượng tương đương. Giá trị của bán thành phẩm phân xưởng 1 chuyển sang được xem là vật liệu chính ở phân xưởng 2. Khi lập báo cáo sản lượng, cần xem nó như một khoản mục riêng để tiện cho việc kiểm soát chi phí. Kết quả tính toán ở mỗi phân xưởng được thể hiện qua Báo cáo sản lượng như sau:

Bộ phận: phân xưởng 1

BÁO CÁO SẢN XUẤT

Tháng 9 Quý 3 Năm N

Đơn vị tính: 1.000 đồng

Chỉ tiêu	Tổng số	Sản lượng tương đương		
		Nguyên liệu, vật liệu trực tiếp	Nhân công trực tiếp	Chi phí sản xuất chung
A – Sản lượng hoàn thành tương đương				
- Sản lượng dở dang đầu kỳ	1.000	-	800	800
- Sản lượng mới đưa vào sản xuất	2.000	2.000	2.000	2.000
- Sản lượng dở dang cuối kỳ	3.000			
+ Nguyên vật liệu trực tiếp		3.000		
+ Nhân công trực tiếp (80%)			2.400	
+ Chi phí sản xuất chung (80%)				2.400
Cộng		**5.000**	**5.200**	**5.200**
B - Tổng hợp chi phí và tính giá thành đơn vị sản phẩm tương đương				
+ Chi phí phát sinh trong tháng	39.475	10.000	19.650	9.825
+ Giá thành đơn vị sản phẩm hoàn thành tương đương	7,668	2	3,779	1,889
C - Cân đối chi phí				
- Nguồn chi phí (đầu vào)				
+ Chi phí dở dang đầu kỳ	2.900	2.000	600	300
+ Chi phí phát sinh trong kỳ	39.475	10.000	19.650	9.825
Cộng	**42.375**	**12.000**	**20.250**	**10.125**
- Phân bổ chi phí (đầu ra)				
+ Chi phí dở dang đầu kỳ				
• Tháng trước	2.900	2.000	600	300
• Tháng này: * Nhân công trực tiếp	3.022,4		3.023,2	
* Chi phí sản xuất chung	1.511,2			1.511,2
Cộng	**7.433,6**	**2.000**	**3.622,4**	**1.811,2**
+ Bắt đầu sản xuất và hoàn thành trong kỳ	**15.336**	**4.000**	**7.558**	**3.778**
+ Chi phí dở dang cuối kỳ				
• Nguyên vật liệu trực tiếp		6.000		
• Nhân công trực tiếp			9.069,6	
• Chi phí sản xuất chung				4.533,6

Cộng	**19.603,2**	**6.000**	**9.069,6**	**4.533,6**
Tổng cộng	**42.372,8**[3]	12.000	20.250	10.122,8

Bộ phận: Phân xưởng 2

BÁO CÁO SẢN XUẤT

Tháng 9 Quý 3 Năm X4

Đơn vị tính 1.000đồng

Chỉ tiêu	Tổng số	Sản lượng tương đương			
		Bán TP PX 1	Vật liệu trực tiếp	Nhân công trực tiếp	Chi phí sản xuất chung
A – Sản lượng hoàn thành tương đương					
- Sản lượng dở dang đầu kỳ	2.000	-	-	1.200	1.200
- Sản lượng mới đưa vào sản xuất	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000
- Sản lượng dở dang cuối kỳ	1.000				
+ Bán thành phẩm phân xưởng 1		1.000			
+ Nguyên vật liệu trực tiếp			1.000		
+ Nhân công trực tiếp (30%)				300	
+ Chi phí sản xuất chung (30%)					300
Cộng		3.000	3.000	3.500	3.500
B - Tổng hợp chi phí và xác định giá thành đơn vị sản phẩm					
+ Chi phí phát sinh trong tháng	39.504,6	22.779,6	3.450	8.850	4.425
+ Giá thành đơn vị sản phẩm hoàn thành tương đương	12,536	7,5932	1,15	2,529	1,264
C - Cân đối chi phí					
- Nguồn chi phí (đầu vào)					
+ Chi phí dở dang đầu kỳ	18.487,5	15.200	2.050	825	412,5
+ Chi phí phát sinh trong kỳ	39.504,6	22.779,6	3.450	8.850	4.425
Tổng cộng	**57.992,1**	**37.979,6**	**5.500**	**9.675**	**4.837,5**
- Phân bổ chi phí (đầu ra)					

[3] Kết quả cân đối chi phí bị lệch 2.200 đồng do phần tính toán lấy số lẽ khi tính giá thành đơn vị khoản mục chi phí sản xuất chung. Trong thực tế, để bảo đảm cân đối có thể chuyển phần chênh lệch này vào khoản mục tương ứng của sản phẩm dở dang cuối kỳ hoặc sản phẩm hoàn thành. Báo cáo sản xuất ở phân xưởng 2 sẽ điều chỉnh những sai số này cho sản phẩm dở dang cuối kỳ.

+ Chi phí dở dang đầu kỳ					
• Tháng trước	18.487,5	15.200	2.050	825	412,5
• Tháng này: * Nhân công trực tiếp	3.034,8			3.034,8	
* Chi phí sản xuất chung	1.516,8				1.516,8
Cộng	**23.039,1**	**15.200**	**2.050**	**3.859,8**	**1.929,3**
+ Bắt đầu sản xuất và hoàn thành trong kỳ	**25.072**	**15.186**	**2.300**	**5.058**	**2.528**
+ Chi phí dở dang cuối kỳ					
• Bán thành phẩm PX1		7.593			
• Nguyên vật liệu trực tiếp			1.150		
• Nhân công trực tiếp				757,2	
• Chi phí sản xuất chung					380,2
Cộng	**9.880,9**	**7.593,6**	**1.150**	**757,2**	**379,2**
Tổng cộng	**57.992,1**	**37.979,6**	**5.500**	**9.675**	**4.837,5**

So sánh kết quả giá thành theo 2 phương pháp tính sản lượng tương đương

Kết quả tính giá thành theo hai cách tính sản lượng tương đương trong ví dụ trên cho hai kết quả khác nhau. Sự khác biệt này xuất phát ở chỗ: có tính chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ cho sản lượng tương đương hoàn thành trong kỳ hay không? Nếu trong phương pháp bình quân gia quyền, kế toán quản trị có quan tâm đến khoản chi phí này, thì giá thành đơn vị sản phẩm tương đương sẽ chịu những ảnh hưởng thay đổi về giá các yếu tố đầu vào (thường là nguyên vật liệu) của kỳ trước. Ngược lại, trong phương pháp nhập trước- xuất trước, giá thành sản phẩm tương đương chỉ liên quan thực sự đến những chi phí phát sinh trong kỳ tương ứng với những sản lượng thực sự đã tạo ra. Vì sự khác biệt này, trên khía cạnh kiểm soát chi phí, người ta đánh giá cao hơn phương pháp FIFO. Có thể tóm tắt những điểm khác nhau giữa hai phương pháp qua bảng dưới đây:

Phương pháp bình quân	**Phương pháp nhập trước –xuất trước**
1. Tính sản lượng tương đương trong kỳ	
Sản lượng hoàn thành trong kỳ	Sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang đầu kỳ tiếp tục chế biến
Sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang cuối kỳ	Sản lượng bắt đầu sản xuất và hoàn thành trong kỳ
	Sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang cuối kỳ
2. Tính giá thành đơn vị sản phẩm tương đương	

Chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ cùng với chi phí phát sinh được sử dụng để tính giá thành	Chi phí phát sinh trong kỳ được sử dụng để tính giá thành đơn vị
Giá thành đơn vị sẽ chịu ảnh hưởng biến động giá đầu vào của kỳ trước	Giá thành đơn vị không chịu ảnh hưởng biến động giá đầu vào kỳ trước
3. Cân đối chi phí	
Giá trị của sản lượng chuyển sang phân xưởng kế tiếp được tính theo cùng một giá phí	Giá trị của sản lượng chuyển sang phân xưởng kế tiếp gồm: chi phí dở dang đầu kỳ, chi phí cho số sản phẩm dở dang đầu kỳ cần tiếp tục hoàn thành, và chi phí cho sản phẩm bắt đầu sản xuất và đã hoàn thành
Giá trị của sản phẩm dở dang cuối kỳ được tính như nhau cho cả hai phương pháp	Giá trị của sản phẩm dở dang cuối kỳ được tính như nhau cho cả hai phương pháp

4. TẬP HỢP CHI PHÍ VÀ TÍNH GIÁ THÀNH THEO PHƯƠNG PHÁP TRỰC TIẾP

4.1. Nguyên tắc tính giá thành theo phương pháp trực tiếp

Tính giá thành theo phương pháp trực tiếp[4] là phương pháp mà theo đó, chỉ có các ***chi phí sản xuất biến đổi*** liên quan đến sản xuất sản phẩm tại phân xưởng, nơi sản xuất được tính vào giá thành sản phẩm hoàn thành. Phần chi phí sản xuất chung cố định không được tính vào giá thành sản phẩm hoàn thành. Đây có thể coi là cách tính giá thành không đầy đủ để phục vụ những yêu cầu riêng trong quản trị doanh nghiệp. Cách tính này vì thế không liên quan đến thông tin tài chính công bố ra bên ngoài.

Vấn đề đặt ra là tại sao không tính đến định phí sản xuất chung trong giá thành sản phẩm trong khi các chi phí này, đặc biệt là chi phí khấu hao TSCĐ có liên quan trực tiếp đến quá trình sản xuất. Các nhà quản trị quan niệm rằng, định phí sản xuất chung là chi phí thời kỳ, nghĩa là doanh nghiệp luôn phát sinh chi phí này để duy trì và điều hành hoạt động nhà xưởng cho dù có sự tăng giảm sản lượng trong kỳ trong giới hạn qui mô nhà xưởng. Định phí sản xuất chung gần như ít thay đổi qua các năm trước khi có sự thay đổi qui mô đầu tư. Do vậy, sẽ là không hợp lý khi tính chi phí sản xuất chung cố định cho sản phẩm hoàn thành. Cách nhìn định phí sản xuất chung là chi phí thời kỳ cũng đồng nghĩa không xem chi phí này là chi phí sản phẩm (chi phí tồn kho), và khi đó, định phí này là yếu tố cần giảm trừ từ doanh thu để báo cáo thật sự về kết quả kinh doanh của doanh nghiệp.

Như vậy, giá thành sản phẩm hoàn thành bao gồm ba loại: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và biến phí sản xuất chung. Trình tự tập hợp chi phí và tính giá thành theo phương pháp trực tiếp như sau:

[4] Direct costing hay variable costing

+ Xác định đối tượng tập hợp chi phí và đối tượng tính giá thành

+ Chi phí sản xuất khi phát sinh cần phân loại theo cách ứng xử chi phí. Các chi phí sản xuất biến đổi sẽ tập hợp theo từng đối tượng tập hợp chi phí. Phần định phí sản xuất chung sẽ tập hợp riêng để phục vụ cho các yêu cầu khác trong kế toán quản trị. Trong trường hợp không thể phân loại ngay thành biến phí và định phí (như trường hợp của chi phí hỗn hợp) thì chi phí sẽ theo dõi riêng và đến cuối kỳ kế toán phân tách thành biến phí và định phí.

+ Cuối kỳ, kế toán tổng hợp toàn bộ biến phí sản xuất để tính giá thành sản phẩm. Gía thành đơn vị sản phẩm được xác định như sau:

$$\text{Giá thành đơn vị sản phẩm} = \frac{\text{Tổng giá trị sản xuất}}{\text{Sản lượng hoàn thành trong kỳ}}$$

Công thức trên được vận dụng để tính theo từng khoản mục biến phí sản xuất trong giá thành của sản phẩm hoàn thành, làm cơ sở để lập báo cáo giá thành sản phẩm theo khoản mục.

4.2. Sự vận động chi phí theo phương pháp trực tiếp và lập báo cáo lãi lỗ theo cách ứng xử chi phí.

Việc tính giá thành theo phương pháp trực tiếp làm nảy sinh một quan điểm khác về sự vận động của chi phí trong quá trình sản xuất. Khi tiến hành sản xuất, sản lượng sản xuất thay đổi sẽ đòi hỏi các nhu cầu tiêu hao về vật liệu, nhân công và các biến phí sản xuất chung. Nói cách khác, biến phí sản xuất sẽ vận động cùng với sự vận động của dòng vật chất, trong khi định phí sản xuất chung, đặc biệt là khấu hao TSCĐ hay các chi phí thuê mặt bằng sản xuất độc lập tương đối với dòng vật chất của qúa trình sản xuất. Có thể thấy hiện tượng này khi một doanh nghiệp tạm ngừng sản xuất nhưng vẫn phải trích khấu hao TSCĐ, hay vẫn phải trả tiền thuê mặt bằng sản xuất. Chính đặc trưng này dẫn đến một cách trình bày khác về kết quả kinh doanh của doanh nghiệp. Nếu trong kế toán tài chính, báo cáo lãi lỗ có thể lập dựa theo nội dung kinh tế hay công dụng kinh tế của chi phí, thì trong kế toán quản trị có thể trình bày báo cáo lãi lỗ theo cách ứng xử của chi phí. Sự vận động của chi phí trong quan hệ với việc lập báo cáo lãi lỗ có thể minh họa qua sơ đồ sau.

Sơ đồ 3.3. Phương pháp tính giá trực tiếp và báo cáo lãi lỗ

Trong dòng vận động của chi phí trên sơ đồ, phần biến phí sẽ được xem là chi phí sản phẩm và được thể hiện trong giá trị hàng tồn kho trước khi sản phẩm được tiêu thụ. Với việc phân tích chi phí theo ứng xử, phần biến phí được trình bày riêng trên báo cáo lãi lỗ để tính lợi nhuận. Số dư đảm phí là phần chênh lệch giữa doanh thu với các biến phí tương ứng cho sản phẩm tiêu thụ (biến phí sản xuất của hàng bán, biến phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp). Chỉ tiêu số dư đảm phí vì thế mang nội dung khác với khái niệm lợi nhuận gộp trên Báo cáo kết quả kinh doanh của kế toán tài chính. Số dư

đảm phí sẽ thay đổi cùng với sự thay đổi của sản lượng tiêu thụ, nhưng số dư đảm phí đơn vị sản phẩm thì tương đối ổn định. Số dư đảm phí sau khi trừ các khoản chi phí thời kỳ (định phí sản xuất chung, định phí bán hàng và QLDN) sẽ là lợi nhuận thuần. Như vậy, qui mô sản xuất, tiêu thụ, số dư đảm phí và định phí có liên quan đến mức lợi nhuận của doanh nghiệp.

Điểm khác nhau cơ bản trong báo cáo lãi lỗ dựa trên cách ứng xử chi phí và dựa trên công dụng kinh tế (hay nội dung kinh tế) của chi phí chính là cách nhìn nhận về định phí sản xuất chung. Điều này có liên quan đến các phương pháp tính giá thành. Theo phương pháp tính gía toàn bộ thì định phí SXC là chi phí sản phẩm, do vậy, phần định phí này chỉ thể hiện trên báo cáo lãi lỗ khi sản phẩm sản xuất đã tiêu thụ. Nếu chưa tiêu thụ, định phí SXC sẽ là chi phí tồn kho và là một phần trên BCĐKT. Ngược lại, theo phương pháp tính giá trực tiếp thì định phí SXC là chi phí thời kỳ, phát sinh trong kỳ bao nhiêu sẽ được tính trừ hết để tính lợi nhuận. Do vậy, báo cáo về lợi nhuận thuần theo hai phương pháp sẽ khác nhau.

Ví dụ minh họa. Một doanh nghiệp sản xuất 5000 sp, và trong kỳ đã tiêu thụ 4.000 sp với đơn giá bán 35.000 đồng/sp. Tại đơn vị không có thành phẩm tồn kho đầu kỳ. Có số liệu về chi phí tập hợp trong kỳ như sau:

Chi phí vật liệu trực tiếp: 35.000.000 đ
Chi phí nhân công trực tiếp: 25.000.000 đ
Biến phí SXC: 15.000.000 đ
Định phí SXC: 40.000.000 đ
Biến phí bán hàng & QLDN: 10.000.000 đ
Định phí bán hàng & QLDN: 20.000.000 đ

Giả sử, sản phẩm dở dang cuối kỳ và đầu kỳ là tương đương nhau. Với tài liệu trên, kế toán có thể lập báo cáo gía thành theo hai phương pháp tính giá như sau:

Đơn vị tính: đồng

Khỏan mục giá thành	**Phương pháp toàn bộ**		**Phương pháp trực tiếp**	
	Tổng giá thành	Giá thành đơn vị	Tổng giá thành	Giá thành đơn vị
Chi phí vật liệu trực tiếp	35.000.000	7.000	35.000.000	7.000
Chi phí nh.công trực tiếp	25.000.000	5.000	25.000.000	5.000

Biến phí sản xuất chung	15.000.000	3.000	15.000.000	3.000
Định phí sản xuất chung	40.000.000	8.000		
Tổng cộng	***115.000.000***	***23.000***	***75.000.000***	***15.000***

Giá thành theo phương pháp tính giá toàn bộ lớn hơn phương pháp trực tiếp là do có tính đến định phí sản xuất chung. Mức chênh lệch càng nhỏ khi đơn vị càng gia tăng sản lượng trong qui mô nhà xưởng. Sự khác biệt này dẫn đến kết quả kinh doanh theo hai cách trình bày như sau:

Lợi nhuận trong trường hợp tính giá theo phương pháp toàn bộ lớn hơn 18 triều đồng là vì sản lượng sản xuất còn tồn kho cuối kỳ là 1.000 sp. Do mỗi sản phẩm có 8.000 đồng định phí SXC nên phần định phí SXC còn phản ánh trên BCĐKT là 8 triệu đồng (1.000 sp x 8.000 đ/sp). Trong khi đó, khi trình bày lợi nhuận dựa vào cách ứng xử chi phí, định phí sản xuất chung là chi phí thời kỳ và phải sử dụng để tính lợi nhuận. Kết quả là phần định phí để giảm trừ doanh thu trong phương pháp tính giá trực tiếp cao hơn phương pháp tòan bộ là 8 triệu đồng. Đó cũng chính là chênh lệch về lợi nhuận giữa hai phương pháp.

Báo cáo lãi lỗ theo phương pháp tính giá toàn bộ (đvt: 1000đ)		Báo cáo lãi lỗ theo phương pháp tính giá trực tiếp (đvt: 1000đ)	
Doanh thu	140.000	**Doanh thu**	140.000
Giá vốn hàng bán	92.000	Biến phí SX hàng bán	60.000
Lợi nhuận gộp	48.000	Biến phí bán hàng và QLDN	10.000
Chi phí bán hàng &QLDN	30.000	**Số dư đảm phí**	70.000
Lợi nhuận thuần	**18.000**	Định phí sản xuất chung	40.000
		Định phí bán hàng và QLDN	20.000
		Lợi nhuận thuần	**10.000**

Nhìn sâu xa, cách lập báo cáo lãi lỗ dựa vào cách ứng xử chi phí hay dựa vào phương pháp tính giá trực tiếp đã quan tâm thực sự đến vấn đề doanh nghiệp có bù đắp chi phí cố định không để tạo ra phần tích lũy cho người chủ sở hữu. Lợi nhuận được trình bày trong trường hợp này phản ánh đầy đủ hơn toàn cảnh hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, qua đó nhà quản trị có thể ra những quyết định kinh doanh phù hợp.

Sự chênh lệch về lợi nhuận trong hai cách trình bày còn liên quan đến mức tồn kho của doanh nghiệp. Mối quan hệ này giúp nhà quản trị có chính sách quản lý tồn kho phù hợp, tiên liệu lợi nhuận thông qua biến động tồn kho. Nếu sản lượng sản xuất trong ví dụ trên được tiêu thụ hết thì toàn bộ định phí SXC sẽ được giảm trừ để tính lãi lỗ, hay lợi nhuận theo hai cách trình bày là như nhau. Nếu sản lượng tiêu thụ lớn hơn sản lượng sản xuất trong kỳ, nghĩa là doanh nghiệp sẽ tiêu thụ thêm một phần tồn đầu kỳ thì lợi nhuận theo cách tính giá toàn bộ sẽ bé hơn theo cách tính giá trực tiếp. Chính quan hệ đó đã thúc đẩy các doanh nghiệp cần giải phóng tồn kho để tăng lợi nhuận hơn nữa, nhìn theo khía cạnh về ứng xử chi phí. Từ mối quan hệ đó, người ta có thể điều chỉnh giữa lợi nhuận theo phương pháp tính giá toàn bộ và theo phương pháp tình giá trực tiếp như sau:

Lợi nhuận thuần theo phương pháp toàn bộ
Cộng (+): Định phí SXC cho hàng tồn đầu kỳ
Trừ (-): Định phí SXC cho hàng tồn cuối kỳ
Lợi nhuận thuần theo phương pháp trực tiếp

Trong ví dụ trên, chúng ta có thể điều chỉnh lợi nhuận thuần theo phương pháp toàn bộ thành lợi nhuận thuần theo phương pháp trực tiếp như sau:

Lợi nhuận thuần theo phương pháp toàn bộ: 18.000.000 đồng

Cộng: Định phí SXC tính cho hàng tồn đầu kỳ: 0

Trừ: Định phí SXC tính cho hàng tồn cuối kỳ: 8.000.000 đồng

Lợi nhuận thuần theo phương pháp trực tiếp: 10.000.000 đồng

Mặc dù cách tính giá theo phương pháp trực tiếp ở đây chỉ đề cập trong các doanh nghiệp sản xuất, nhưng việc trình bày báo cáo lãi lỗ theo cách ứng xử chi phí có thể vận dụng trong các doanh nghiệp thương mại, dịch vụ; và trong cả các tổ chức có nhiều ngành hàng, nhiều bộ phận kinh doanh. Các báo cáo lãi lỗ trong trường hợp này

thường có nhiều tác dụng trong việc ra quyết định, sẽ được đề cập ở các chương khác. Phần dưới đây trình bày báo cáo lãi lỗ theo cách ứng xử chi phí đối với doanh nghiệp có ba bộ phận kinh doanh được lập theo cách ứng xử chi phí.

Báo cáo lãi lỗ theo các bộ phận

Chỉ tiêu	Tổng cộng	Bộ phận A	Bộ phận B	Bộ phận C
Doanh thu	1.000.000	500.000	300.000	200.000
Biến phí	645.000	300.000	195.000	150.000
Số dư đảm phí	355.000	200.000	105.000	50.000
Định phí trực tiếp	110.000	50.000	35.000	25.000
Số dư bộ phận	245.000	150.000	70.000	25.000
Định phí chung	**150.000**			
Lợi nhuận thuần	**95.000**			

Có thể thấy việc trình bày báo cáo lãi lỗ theo bộ phận vẫn dựa trên cách ứng xử chi phí. Điểm khác biệt là cách nhìn nhận về định phí chung. Định phí này sẽ không phân bổ cho bất kỳ hoạt động nào để xác định lợi nhuận của từng bộ phận mà quan trọng hơn là lợi nhuận của từng bộ phận (số dư bộ phận) là âm hay dương. Nếu số dư của một bộ phận là âm thì việc duy trì hoạt động sản xuất của bộ phận đó sẽ ảnh hưởng đến khả năng tích lũy chung của doanh nghiệp. Ngược lại, đơn vị cần duy trì hoạt động có số dư bộ phận dương để góp phần bù đắp phần định phí chung toàn doanh nghiệp.

4.3. Công dụng và những hạn chế của tính giá thành theo phương pháp trực tiếp

Tính giá thành theo phương pháp trực tiếp có nhiều tác dụng trong quản trị doanh nghiệp. Có thể nêu lên một vài ứng dụng phổ biến của cách tính giá thành này như sau:

- Là cơ sở để phân tích mối quan hệ chi phí - sản lượng - lợi nhuận, qua đó có quyết định hợp lý cho hoạt động kinh doanh.

- Là cơ sở để lập kế hoạch được thuận lợi hơn khi doanh nghiệp hoạt động với các mức sản lượng khác nhau.

- Là cơ sở để thực hiện công tác kiểm soát, đánh giá tình hình thực hiện chi phí tại doanh nghiệp

- Tính gía thành theo phương pháp trực tiếp còn hỗ trợ công tác hoạch định hàng năm và ra các quyết định khác, như quyết định về giá bán sản phẩm.

Bên cạnh những công dụng trên, tính giá thành theo phương pháp trực tiếp vẫn có những hạn chế riêng. Đó là:

-Việc phân chia chi phí thành biến phí và định phí mang tính tương đối. Do vậy, mức độ chính xác và tin cậy của lợi nhuận theo phương pháp này không cao.

- Theo phương pháp tính giá trực tiếp, chỉ có các chi phí biến đổi được xem xét khi ra quyết định về định giá bán sản phẩm trong ngắn hạn. Tuy nhiên, trong dài hạn cần xem đến cả biến phí và định phí.

- Giá trị hàng tồn kho trên BCĐKT theo phương pháp tính gía trực tiếp sẽ nhỏ hơn so với trường hợp tính giá theo phương pháp toàn bộ.

5. HỆ THỐNG TÍNH GIÁ DỰA TRÊN CƠ SỞ HOẠT ĐỘNG

5.1. Sự hình thành của phương pháp tính giá dựa trên cơ sở hoạt động

Trong những năm của thập niên 1980, nhiều nhà quản trị cũng như kế toán đã không hài lòng với hệ thống tính giá truyền thống. Bên cạnh những ưu điểm, các hệ thống tính giá đó đã bộc lộ một số hạn chế dẫn đến những bất lợi trong việc ra quyết định. Có thể bàn đến hai hạn chế lớn nhất là cách lựa chọn đối tượng tập hợp chi phí và kỹ thuật phân bổ chi phí.

Một là: trong phương pháp tính giá truyền thống, đối tượng tập hợp chi phí chủ yếu là theo đơn đặt hàng (hệ thống tính giá theo công việc) hoặc theo phân xưởng, nơi sản xuất (hệ thống tính giá theo quá trình sản xuất). Với đối tượng đó, hệ thống tính giá chỉ mới nhằm mục đích tính giá thành sản phẩm, không chỉ ra mối quan hệ qua lại giữa các hoạt động ở các bộ phận chức năng khác nhau. Những vấn đề như: chi phí gia tăng ở khâu nào, do nguyên nhân nào trong quá trình sản xuất luôn được các nhà quản trị đặt ra trong quá trình hoàn thiện và thiết kế lại quá trình sản xuất nhằm cắt giảm chi phí. Thực tế cho thấy, chi phí phát sinh ở nhiều hoạt động khác nhau trong quá trình sản xuất, nhưng nếu chỉ tập hợp chi phí ở góc độ chung thì không thể kiểm soát chi phí ở doanh nghiệp. Nói cách khác, mục tiêu kiểm soát và hoạch định ở doanh nghiệp trong điều kiện cạnh tranh gia tăng chưa được đáp ứng.

Hai là, các phương pháp tính giá truyền thống thường lựa chọn một hay một vài tiêu thức để phân bổ chi phí sản xuất chung. Do vậy, giá thành sản phẩm thường không phản ánh đúng giá phí của nó, nhất là khi mức độ tự động hóa trong các doanh nghiệp có xu hướng ngày càng gia tăng. Kết quả là việc ra quyết định giá bán cạnh tranh bị ảnh hưởng đối với những sản phẩm được tính giá quá cao hoặc quá thấp.

Để khắc phục những hạn chế đó, người ta bắt đầu nghiên cứu và ứng dụng một phương pháp tính giá thành sản phẩm mới gọi là phương pháp tính giá thành dựa trên cơ sở hoạt động[5] (ABC). Khởi đầu từ ý tưởng của các nhà quản trị vào đầu những năm 1980, phương pháp ABC chỉ là một kỹ thuật tính giá thành sản phẩm, dịch vụ bằng cách áp dụng nhiều tiêu thức phân bổ đối với chi phí sản xuất chung để đảm bảo giá thành xác định hợp lý hơn. Đến đầu những năm 1990, các nhà quản trị phát hiện rằng, với cùng một dữ liệu ban đầu nhưng giá thành tính theo phương pháp ABC được sử dụng tốt hơn cho việc thiết kế sản phẩm và thiết kế lại quá trình sản xuất. ABC còn được sử dụng để đo lường hiệu quả hoạt động của quá trình kinh doanh. Số liệu của phương pháp ABC giúp các nhà quản trị nhìn nhận rõ hơn mối quan hệ giữa thời gian, chất lượng, công suất nhà xưởng, sự linh hoạt và chi phí của doanh nghiệp. Phương pháp ABC ngày nay đã gắn với một triết lý mới trong quản trị là quản trị dựa trên hoạt đông (ABM)[6]. Mối quan hệ giưa ABC và ABM thể hiện qua sơ đồ 3.4[7].

[5] Phương pháp này còn hay gọi là phương pháp ABC (Activity-based costing)

[6] Activity-based management

[7] Trích theo "The CAM-I Glossary of Activity based Management" của Norm Raffish và Peter B.B Turney (Arlington, Texas: CAM-I, 1991)

Sơ đồ 3.5. Mối quan hệ giữa ABC và ABM

Điểm nổi bậc của phương pháp ABC là nhấn mạnh các hoạt động như là những đối tượng tập hợp chi phí chủ yếu. Chi phí phát sinh theo hoạt động này sau đó sẽ được phân bổ cho những đối tượng tính giá thành theo số lượng hoạt động (nguồn sinh phí) mà các đối tượng này đã sử dụng. Cần chú ý là hệ thống tính gía thành dựa trên cơ sở hoạt động có thể là một phần của hệ thống tính giá thành theo công việc hay tính giá thành theo quá trình sản xuất[8]. Hệ thống tính giá này không thay thế phương pháp tính giá truyền thống, mà nhằm bổ sung khả năng xử lý và cung cấp các thông tin trong việc ra quyết định ngắn hạn và dài hạn ở doanh nghiệp.

5.2. Nội dung phương pháp ABC trong doanh nghiệp sản xuất

Nhằm mục đích tính giá thành chính xác hơn các phương pháp tính giá thành truyền thống về các nguồn lực mà doanh nghiệp đã hao phí cho từng chủng loại mặt hàng, phương pháp ABC xác định đối tượng tập hợp chi phí là các hoạt động. Mỗi hoạt động theo phương pháp này được hiểu như là nơi có yếu tố cơ bản làm phát sinh chi phí trong doanh nghiệp. Do vậy, nhà quản trị có thể tìm hiểu nguyên nhân của những

[8] Hurngen, CT, Cost Accounting – A managerial Emphasis, Prentice Hall, 1992, tr.150

biến động chi phí và có biện pháp cắt giảm phù hợp. Chi phí liên quan đến mỗi hoạt động có thể là biến phí hoặc gồm cả vừa biến phí và định phí.

Quá trình tính giá thành theo phương pháp ABC trong doanh nghiệp sản xuất thường được chia thành các bước như sau:

Bước 1: Nhận diện các chi phí trực tiếp

Chi phí trực tiếp trong các doanh nghiệp sản xuất thường bao gồm: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp. Trong mỗi hoạt động, các chi phí này có thể nhận diện ngay khi phát sinh chi phí và được tập hợp trực tiếp cho từng đối tượng tính giá thành.

Bước 2: Nhận diện các hoạt động

Nhận diện các hoạt động là yêu cầu cốt lõi của phương pháp ABC, theo đó kế toán quản trị phải phát hiện các hoạt động có yếu tố cơ bản làm phát sinh chi phí. Yếu tố cơ bản đó thường gọi là nguồn sinh phí (cost driver). Tùy thuộc vào đặc điểm tổ chức sản xuất và qui trình công nghệ mà mỗi doanh nghiệp có các hoạt động khác nhau. Có những hoạt động thường gặp như: hoạt động khởi động máy ở phân xưởng, hoạt động kiểm tra chất lượng sản phẩm, hoạt động đặt hàng, hoạt động vận chuyển thành phẩm...Chi phí phát sinh ở các hoạt động thực chất là chi phí chung, không thể tập hợp trực tiếp cho từng đối tượng tính giá thành. Các chi phí này liên quan đến nhiều đối tượng tính giá thành cho nên cần tập hợp theo từng hoạt động, sau đó mới tiến hành phân bổ.

Bước 3: Chọn tiêu thức phân bổ.

Sau khi các chi phí gián tiếp được tập hợp theo từng nhóm hoạt động thì sẽ tiến hành lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí của từng nhóm hoạt động cho các đối tượng tính giá. Đây là một bước quan trọng, trực tiếp tác động đến giá thành sản phẩm sản xuất của doanh nghiệp, vì nếu tiêu thức phân bổ không phù hợp dẫn đến chi phí gián tiếp phân bổ cho các sản phẩm sẽ bị sai lệch. Nếu trong hệ thống tính giá thành theo công việc hay quá trình sản xuất, người ta lựa chọn một tiêu chuẩn chung để phân bổ toàn bộ chi phí sản xuất chung thì trong phương pháp ABC, kế toán quản trị phải xây dựng cả một hệ thống các tiêu chuẩn phân bổ. Tiêu chuẩn phân bổ chính là nguồn sinh phí ở hoạt động đó, do vậy chi phí sẽ phân bổ cho các hoạt động được chính xác hơn. Chính đặc điểm này dẫn đến tính giá thành theo phương pháp ABC có mức độ hợp lý hơn so với tính giá theo công việc hay quá trình sản xuất. Để việc phân bổ chi phí gián tiếp được khách quan và phù hợp, bộ phận kế toán quản trị cần phỏng vấn trực tiếp

nhân viên điều hành ở các phân xưởng, hoặc tiến hành quan sát hoạt động ở các phân xưởng để xác định hoạt động và tiêu chuẩn phân bổ tương ứng.

Bước 4: Tính toán mức phân bổ

Dựa trên cơ sở các nhóm hoạt động, chi phí gián tiếp được tập hợp cho từng nhóm sản phẩm, và kế toán tiến hành tính toán tỷ lệ phân bổ. Nếu hoạt động liên quan đến sản xuất một sản phẩm hoặc dịch vụ thì toàn bộ chi phí được kết chuyển cho sản phẩm hoặc dịch vụ đó. Nếu một hoạt động được sử dụng cho sản xuất nhiều loại sản phẩm hoặc dịch vụ thì chi phí được phân bổ cho mỗi loại sản phẩm (dịch vụ) dựa trên mức độ tiêu dùng hoạt động của từng loại sản phẩm (dịch vụ).

Bước 5: Tổng hợp tất cả các chi phí để tính giá thành sản phẩm

Ví dụ minh họa. Một doanh nghiệp sản xuất hai loại sản phẩm A và B với sản lượng sản phẩm A trong năm là 5.000 và sản phẩm B là 20.000. Giờ công lao động hao phí để sản xuất mỗi loại sản phẩm là 2 giờ. Báo cáo về chi phí vật liệu trực tiếp và nhân công trực tiếp cho mỗi loại sản phẩm như sau:

Đ/v tính: đồng

Khoản mục	*Sản phẩm A*	*Sản phẩm B*
Chi phí vật liệu trực tiếp	25.000	15.000
Chi phí nhân công trực tiếp	10.000	10.000
Tổng cộng	35.000	25.000

Tổng chi phí sản xuất chung trong kỳ là 875 triệu đồng. Mặc dù hao phí lao động để sản xuất mỗi sản phẩm là như nhau, nhưng sản xuất sản phẩm A đòi hỏi số lần khởi động máy và kiểm tra chất lượng nhiều hơn sản phẩm B do tính phức tạp của sản phẩm. Nếu áp dụng phương pháp tính giá truyền thống và giờ công lao động trực tiếp được chọn làm tiêu thức phân bổ thì

Tổng giờ công lao động trực tiếp:

(5.000 sp x 2 giờ/sp) + (20.000 sp x2 giờ/sp) = 50.000 giờ

Tỷ lệ phân bổ chi phí sản xuất chung là:

875.000.000 đồng : 50.000 giờ = 17.500 đồng/giờ

Cách thức phân bổ trên dẫn đến giá thành đơn vị sản phẩm như sau:

Khoản mục	***Sản phẩm A***	***Sản phẩm B***
Chi phí vật liệu trực tiếp	25.000	15.000
Chi phí nhân công trực tiếp	10.000	10.000
Chi phí SXC (2 giờ x 17.500 đ)	35.000	35.000
Tổng cộng	70.000	60.000

Tuy nhiên, qua phân tích hoạt động sản xuất của doanh nghiệp trên, người ta phát hiện có 5 hoạt động ảnh hưởng đến chi phí sản xuất chung. Số liệu chi phí sản xuất chung tập hợp theo 5 hoạt động như sau:

Hoạt động	Tổng chi phí (ng.đ)	Số lần phát sinh hoạt động			Tỷ lệ phân bổ (1.000đ/lần)
		Tổng số	SP A	SP B	
1. Khởi đông máy	230.000	5.000	3.000	2.000	46
2. Kiểm tra chất lượng	160.000	8.000	5.000	3.000	20
3. Giao lệnh sản xuất	81.000	600	200	400	135
4. Vận hành máy	314.000	40.000	12.000	28.000	7,85
5. Tiếp nhận vật liệu	90.000	750	150	600	120
Tổng	875.000				

Mức hoạt động của mỗi công việc trên đều ảnh hưởng đến chi phí sản xuất chung. Nếu lựa chọn giờ công làm tiêu chuẩn phân bổ sẽ không hợp lý vì nó đã sang bằng chi phí cho sản xuất giữa hai loại sản phẩm A và B. Nếu lựa chọn số lần phát sinh tại mỗi hoạt động là tiêu chuẩn phân bổ thì số liệu chi phí phân bổ cho mỗi loại sản phẩm như sau:

Bảng phân bổ chi phí sản xuất chung

Hoạt động	Tỷ lệ phân bổ	**Sản phẩm A**		**Sản phẩm B**	
		Số lần	Chi phí (ng.đ)	Số lần	Chi phí (ng.đ)

1. Khởi động máy	46	3.000	138.000	2.000	92.000
2. Kiểm tra chất lượng	20	5.000	100.000	3.000	60.000
3. Giao lệnh sản xuất	135	200	27.000	400	54.000
4. Vận hành máy	7,85	12.000	94.200	28.000	219.800
5. Tiếp nhận vật liệu	120	150	18.000	600	72.000
Tổng phi phí			377.200		497.800
Sản lượng sản xuất			5.000		20.000
Chi phí SXC đơn vị			**75,44**		**24,89**

Với lựa chọn hệ thống phân bổ mới, báo cáo giá thành đơn vị sản phẩm theo hai phương pháp như sau:

Khoản mục giá thành	***Phương pháp ABC***		***Phương pháp truyền thống***	
	SP A	SP B	SP A	SP B
Chi phí vật liệu trực tiếp	25.000	15.000	25.000	15.000
Chi phí nhân công trực tiếp	10.000	10.000	10.000	10.000
Chi phí sản xuất chung	75.440	24.890	35.000	35.000
Tổng cộng	110.440 đồng	49.890 đồng	70.000 đồng	60.000 đồng

Như vậy, với phương pháp ABC, sản phẩm A có giá thành cao hơn phương pháp tính giá thành truyền thống nhưng sản phẩm B thì lại có giá thành bé hơn. Điều này dẫn đến cách nhìn nhận khác về kết quả kinh doanh của từng mặt hàng cũng như vấn đề định giá bán sản phẩm. Trong điều kiện cạnh tranh, việc tính giá thành dựa trên cơ sở hoạt động cho phép nhà quản lý có thể định giá bán sản phẩm có tính cạnh tranh hơn, hay có giải pháp cắt giảm chi phí có cơ sở khoa học trên cơ sở thiết kế lại quá trình sản xuất. Có thể thấy, tính giá thành dựa trên cơ sở hoạt động đã hoàn thiện hệ thống tính giá thành của doanh nghiệp trên ba góc độ:

Một là: gia tăng số lượng tiêu thức sử dụng để phân bổ chi phí sản xuất chung

Hai là: gia tăng phạm vi tập hợp chi phí sản xuất chung. Mỗi phạm vi tập hợp chi phí đều liên quan đến những hoạt động nhất định tạo ra sự thay đổi chi phí. Các nhà quản lý quan tâm đến khía cạnh này vì nó chỉ ra mối quan hệ nhân quả giữa hoạt động và chi phí. Các biện pháp nhằm kiểm soát và cắt giảm chi phí có thể phát hiện ra thông qua phương pháp tính giá này.

Ba là: làm thay đổi bản chất của chi phí sản xuất chung. Nếu trước đây chi phí sản xuất chung được xem là chi phi gián tiếp thì tính giá dựa trên cơ sở hoạt động sẽ nhìn chi phí này là chi phí trực tiếp theo từng hoạt động.

5.3. So sánh phương pháp tính giá truyền thống và phương pháp tính giá dựa trên cơ sở hoạt động

Những minh họa về phương pháp ABC cho thấy: phương pháp tính giá dựa trên cơ sở hoạt động thực chất là sự phát triển cao hơn từ phương pháp tính giá thành truyền thống. Chính sự phát triển này dẫn đến những khác biệt nhất định của phương pháp ABC. Bảng dưới đây thể hiện những khác biệt giữa hai phương pháp:

	Phương pháp tính giá truyền thống	Phương pháp ABC
Đối tượng tập hợp chi phí	Công việc, nhóm sản phẩm hay nơi phát sinh chi phí: phân xưởng, đội SX…	Tập hợp dựa trên hoạt động
Nguồn sinh phí	Có nhiều nguồn sinh phí đối với đối tượng tập hợp chi phhí	- Nguồn sinh phí xác định rõ - Thường chỉ có một nguồn sinh phí trong mỗi hoạt động
Tiêu chuẩn phân bổ	Dựa trên một trong nhiều tiêu thức: giờ công, tiền lương, giờ máy...	- Dựa trên nhiều tiêu thức - Tiêu thức lựa chọn thực sự là nguồn sinh phí ở mỗi hoạt động
Tính hợp lý và chính xác	Giá thành được tính hoặc quá cao hoặc quá thấp	Giá thành chính xác hơn, do vậy tin cậy trong việc ra quyết định

Kiểm soát chi phí	Kiểm sóat trên cơ sở trung tâm chi phí: phân xưởng, phòng, đơn vị	Kiểm sóat theo từng hoạt động, cho phép những ưu tiên trong quản trị chi phí
Chi phí kế toán	Thấp	Tương đối cao

CHƯƠNG 4. DỰ TOÁN TỔNG THỂ DOANH NGHIỆP (Master Budget[9])

Trong các chức năng của quản trị, lập kế hoạch là chức năng quan trọng không thể thiếu đối với mọi doanh nghiệp. Kế hoạch là xây dựng mục tiêu của doanh nghiệp và vạch ra các bước thực hiện để đạt được mục tiêu đã đặt ra. Dự toán cũng là một loại kế hoạch nhằm liên kết các mục tiêu cụ thể, chỉ rõ các tài nguyên phải sử dụng, đồng thời dự tính kết quả thực hiện trên cơ sở các kỹ thuật dự báo.

Theo nghĩa hẹp dự toán là việc ước tính toàn bộ thu nhập, chi phí của doanh nghiệp trong một thời kỳ để đạt được một mục tiêu nhất định. Theo nghĩa rộng dự toán được hiểu là dự kiến các công việc, nguồn lực cần thiết để thực hiện các mục tiêu trong một tổ chức. Quá trình dự toán cũng phải đặt ra: ai làm dự toán và ai sẽ thực hiện dự toán theo phân cấp quản lý của doanh nghiệp. Công việc này được thực hiện nhằm gắn liền với trách nhiệm của mỗi bộ phận, mỗi cá nhân với mục tiêu của doanh nghiệp. Như vậy, dự toán của doanh nghiệp không chỉ gắn với việc tổ chức thực hiện mà còn là cơ sở để thực hiện công tác kiểm tra, kiểm soát sau này. Chương này sẽ giới thiệu về nội dung và trình tự lập các dự toán ở doanh nghiệp.

Dự toán có thể được phân loại theo thời kỳ: đó là dự toán ngắn hạn và dự toán dài hạn. Dự toán ngắn hạn được xem là dự toán cơ bản chủ đạo được lập cho từng tháng, từng quý hay theo năm. Dự toán này liên quan đến hầu hết mọi hoạt động của doanh nghiệp. Dự toán dài hạn còn được gọi là dự toán vốn hoặc dự toán đầu tư (capital budget), được lập liên quan đến việc đầu tư của doanh nghiệp.

Dự toán đầu tư được xem như nền tảng cho chiến lược phát triển của doanh nghiệp. Ta có thể phân biệt các hình thức đầu tư khác nhau:

- Đầu tư thay thế. Các đầu tư này có mục đích duy trì tài sản của doanh nghiệp và như vậy sẽ đảm bảo đổi mới được tài sản cố định trong doanh nghiệp.

- Đầu tư mở rộng. Được thực hiện trong điều kiện doanh nghiệp giữ nguyên mức độ hoạt động nhưng đổi mới trang thiết bị để tăng năng lực sản xuất trung hạn của doanh nghiệp.

- Đầu tư phát triển. Đầu tư này phản ánh ý muốn đa dạng hóa sản phẩm của doanh nghiệp. Nói cách khác doanh nghiệp muốn phát triển tiềm năng sản xuất kinh doanh, đối với các hoạt động bổ sung thêm hoặc độc lập.

- Đầu tư chiến lược, cho phép nắm bắt được cơ hội phát triển ngắn hạn trong xu hướng tương lai của doanh nghiệp.

Các dự toán đầu tư khác với các dự toán khác vì nó liên quan chủ yếu đến tương lai dài hạn hơn của doanh nghiệp. Có thể thời hạn của các đầu tư này khoảng 5 - 10 năm. Quản trị tài chính cho phép ta chọn lựa những phương tiện đầu tư nhờ các kỹ thuật riêng cũng như phương pháp giá trị hiện tại. Dự toán tổng thể được xem như là dự toán cho năm đầu tiên của kế hoạch.

4.1. Ý NGHĨA, NỘI DUNG CỦA DỰ TOÁN TỔNG THỂ DOANH NGHIỆP

4.1.2. Ý nghĩa của dự toán tổng thể doanh nghiệp

Dự toán doanh nghiệp là chức năng không thể thiếu được đối với các nhà quản lý hoạt động trong môi trường cạnh tranh ngày nay. Trong kế toán quản trị, dự toán là một nội dung trung tâm quan trọng nhất Nó thể hiện mục tiêu, nhiệm vụ của toàn doanh nghiệp; đồng thời dự toán cũng là cơ sở để kiểm tra kiểm soát cũng như ra quyết định trong doanh nghiệp.

Do vậy, dự toán phải được xây dựng cho toàn doanh nghiệp và cho từng bộ phận trong doanh nghiệp. Dự toán tổng thể là dự toán thể hiện mục tiêu của tất cả các bộ phận trong doanh nghiệp, như bán hàng, sản xuất, nghiên cứu, marketing, dịch vụ khách hàng, tài chính ... Dự toán tổng thể định lượng kỳ vọng của nhà quản lý về thu nhập, các luồng tiền và vị trí tài chính trong tương lai. Với những vai trò như vậy, dự toán tổng thể có ý nghĩa như sau :

- Dự toán là sự tiên liệu tương lai có hệ thống nhằm cung cấp cho nhà quản lý các mục tiêu hoạt động thực tiễn, trên cơ sở đó kết quả thực tế sẽ được so sánh và đánh giá. Biện pháp này nâng cao vai trò kế toán trách nhiệm trong kế toán quản trị

- Dự toán là cơ sở để nhà quản lý tổ chức thực hiện nhiệm vụ của doanh nghiệp, là phương tiện để phối hợp các bộ phận trong doanh nghiệp và giúp các nhà quản lý biết rõ cách thức các hoạt động trong doanh nghiệp đan kết với nhau

- Dự toán là phương thức truyền thông để các nhà quản lý trao đổi các vấn đề liên quan đến mục tiêu, quan điểm và kết quả đạt được. Lập dự toán cho phép các nhà quản lý xây dựng và phát triển nhận thức về sự đóng góp của mỗi hoạt động đến hoạt động chung của toàn doanh nghiệp.

4.1.2. Nội dung của dự toán tổng thể doanh nghiệp

---

[9] Từ Budget có thể hiểu ngân sách doanh nghiệp. Trong giáo trình này, chúng tôi dùng từ dự toán để dịch. Đây là dự toán

Dự toán tổng thể là tổ hợp của nhiều dự toán của mọi hoạt động của doanh nghiệp, có liên hệ với nhau trong một thời kỳ nào đó. Dự toán tổng thể có thể lập cho nhiều thời kỳ như tháng, quý, năm. Hình thức và số lượng các dự toán thuộc dự toán tổng thể tùy thuộc vào từng loại hình doanh nghiệp.

Dự toán tổng thể bao gồm hai phần chính: dự toán hoạt động và dự toán tài chính. Dự toán hoạt động là dự toán phản ánh mức thu nhập và chi phí đòi hỏi để đạt mục tiêu lợi nhuận. Dự toán tài chính là dự toán phản ánh tình hình tài chính theo dự kiến và cách thức tài trợ cần thiết cho các hoạt động đã lập dự toán. Mỗi loại dự toán trên lại bao gồm nhiều dự toán bộ phận có liên quan chặt chẽ với nhau.

Trong một doanh nghiệp sản xuất, dự toán tổng thể thường bao gồm những nội dung sau :

- *Dự toán hoạt động*, bao gồm:

+ Dự toán bán hàng hoặc dự toán tiêu thụ

+ Dự toán sản xuất

+ Dự toán chi phí vật tư và cung ứng vật tư cho sản xuất

+ Dự toán lao động trực tiếp

+ Dự toán chi phí sản xuất chung

+ Dự toán giá vốn hàng bán

+ Dự toán chi phí bán hàng

+ Dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp

+ Dự toán chi phí tài chính

- *Dự toán tài chính*: bao gồm

+ Dự toán vốn (dự toán đầu tư)

+ Dự toán vốn bằng tiền

+ Báo cáo kết quả kinh doanh dự toán

+ Bản cân đối kế toán dự toán

+ Báo cáo lưu chuyển tiền tệ dự toán

Dự toán doanh nghiệp phải được xây dựng dựa trên cơ sở của dự báo. Kết quả của quá trình xây dựng dự toán là các báo cáo nội bộ và các báo cáo đó không thể cung cấp cho người ngoài doanh nghiệp. Dự toán tổng thể chính là kỳ vọng hoặc mong

---

phản ánh toàn bộ tài nguyên thể hiện dưới hình thức tiền tệ để thực hiện các mục tiêu của doanh nghiệp.

muốn của nhà quản lý về những công việc mà doanh nghiệp dự tính hành động cũng như kết quả tài chính của các hoạt động đó.

4.2. DỰ BÁO TIÊU THỤ CỦA DOANH NGHIỆP

4.2.1. Vai trò của công tác dự báo tiêu thụ của doanh nghiệp

Khái niệm "dự toán tiêu thụ" và "dự báo tiêu thụ" là khác nhau. Dự báo tiêu thụ chỉ là dự báo bằng các kỹ thuật khả năng tiêu thụ của doanh nghiệp trong tương lai. Thông thường những số liệu dự báo này sẽ được các nhà quản lý điều chỉnh, tính toán lại để có dự toán tiêu thụ. Chính vì vậy, số liệu của dự toán tiêu thụ thường khác với kết quả dự báo tiêu thụ. Do dự toán tiêu thụ dựa vào công tác dự báo tình hình tiêu thụ, vì vậy dự báo tình hình tiêu thụ là khâu đầu tiên và là khâu then chốt trong qúa trình xây dựng dự toán tổng thể. Dự toán này tạo ra trung tâm lợi nhuận cho phép doanh nghiệp hoạt động.

4.2.2. Các nhân tố ảnh hưởng đến công tác dự báo tiêu thụ

Để đảm bảo hoạt động tiêu thụ của công ty được dự báo chính xác, người làm công tác dự báo cần quan tâm đến các nhân tố sau:

4.2.2.1. Về mặt xã hội

- Tình hình tiêu thụ trong những năm trước
- Điều kiện, tình hình chung của nền kinh tế và ngành
- Mối quan hệ giữa tiêu thụ với một số chỉ tiêu kinh tế như GDP, thu nhập đầu người, việc làm, giá cả và sản xuất của ngành
- Khả năng sinh lợi của sản phẩm
- Chính sách giá cả (định giá)
- Chính sách quảng cáo và khuyếch trương
- Chất lượng của đội ngũ bán hàng
- Tình hình các đối thủ cạnh tranh
- Khuynh hướng tiêu thụ các sản phẩm khác trong tương lai

4.2.2.2. Về hướng tiếp cận Marketing

- Quy mô, kích thước của thị trường
- Sự tiến hoá và xu hướng của thị trường

Các nhân tố trên phải được xem xét cụ thể và vận dụng các công cụ thống kê toán để xây dựng được con số dự báo hợp lý nhất.

4.2.3. Các phương pháp dự báo tiêu thụ

Có nhiều phương pháp để dự báo tiêu thụ, nhưng chung quy có thể phân thành hai phương pháp chính

4.2.3.1. Phương pháp định tính (qualitative method)

Theo phương pháp này, số liệu dự báo xây dựng trên cơ sở kinh nghiệm của các nhà quản lý doanh nghiệp và đội ngũ chuyên gia. Lợi điểm của phương pháp này là việc dự báo luôn thích ứng nhanh với những chuyển đổi của môi trường. Tuy nhiên, phương pháp này có điểm hạn chế do số liệu dự báo không dựa vào phân tích định lượng và mang tính chủ quan.

Phương pháp định tính thường bao gồm hai kỹ thuật :

- Kỹ thuật điều chỉnh (Judgment)

- Kỹ thuật Delphi (Delphi method)

4.2.3.2. Phương pháp định lượng (quantitative method)

Phương pháp này về thực chất áp dụng các kỹ thuật của thống kê toán để phân tích xu hướng, dự đoán chu kỳ sản phẩm và tương quan hồi qui để tiến hành dự báo. Chẳng hạn, xác định sự tương quan giữa tiêu thụ với các chỉ tiêu kinh tế làm số liệu dự báo tiêu thụ đáng tin cậy hơn. Tuy nhiên, các doanh nghiệp nên cẩn thận khi sử dụng phương pháp này vì những chênh lệch của số liệu thống kê có thể làm sai lệch hoàn toàn số liệu dự báo. Trong thực tế, người ta thường kết hợp cả phân tích định tính và cả phân tích định lượng trong khi lập dự báo.

Phương pháp này thường bao gồm các kỹ thuật sau :

- Phân tích hồi quy tương quan

Phương pháp này cho phép nghiên cứu sự tiến hoá của sản phẩm, của thị trường có liên quan hay không đến các biến để dự báo. Ví dụ, thường tồn tại mối liên quan rất có ý nghĩa giữa sự gia tăng dân du lịch ơ một địa phương với sự tăng trưởng cấu trúc hạ tầng, mức sống của nhân dân, mức đô thị hoá, giảm thời gian làm việc ...

Theo phương pháp này, biến phụ thuộc sẽ là khối lượng hoặc dự toán tiêu thụ trong mối liên hệ với các biến độc lập có ý nghĩa. Phương trình về mối quan hệ này như sau :

$$Y = a_0 + a_1 x_1 + a_2 x_2 + ... + a_n x_n + u$$

Trong đó :Y là biến phụ thuộc

$x_1, x_2, \ldots\ldots, x_n$: biến độc lập

a_0 : tham số chặn; a_i: tham số của tổng thể

u : sai số

Với phương pháp này, các nhà dự báo không chỉ dự báo kết quả của những sự kiện tương lai mà còn phân tích tại sao các sự kiện đó xảy ra. Hạn chế của phương pháp này là quá nhiều các giả thuyết thống kê được đưa ra, do vậy ảnh hưởng đến tính tin cậy của số liệu dự báo.

- Phân tích chuỗi thời gian (time series). Chuỗi thời gian là một dãy số liên hệ kế tiếp nhau theo thời gian phản ảnh một sự kiện nào đó. Một chuỗi thời gian thường phản ánh tính xu hướng, tính thời vụ, tính chu kỳ và cả bộ phận bất thường nên dãy số thời gian thường được sử dụng để dự báo. Có nhiều kỹ thuật sử dụng dãy số thời gian để dự báo, nhưng phổ biến là kỹ thuật bình quân trượt, dự báo thích nghi.

Sử dụng phương pháp dự báo này dễ dẫn đến sai lầm khi xem xét xu hướng doanh thu của doanh nghiệp vì nó được dựa trên cơ sở điều kiện của doanh nghiệp không thay đổi.

- Phương pháp mô phỏng. Nhằm tái tạo các điều kiện tương lai thị trường cũng như những mối liên quan kinh tế trên cơ sở mô hình của doanh nghiệp, của môi trường. Phương pháp này không phải phức tạp lắm nhưng rất có hiệu quả trong việc cung cấp thông tin ích lợi cho nhà kế hoạch.

- Phương pháp thống kê xác suất. Nhằm xem xét mức ý nghĩa cũng như dự báo trong điều kiện tương lai không chắc chắn. Các dự báo này được thành lập chỉ xác định khung cảnh có thể ảnh hưởng đến việc ra quyết định cho tương lai khi thiết lập các mục tiêu trước.

Về mặt thực tiễn, các phương pháp dự báo nhằm mục đích tối ưu hoá mục tiêu với các ràng buộc - đó là phải bán hàng tối đa với các điều kiện của thị trường, của chu kỳ sống của sản phẩm, của cạnh tranh bởi mối quan hệ bên ngoài của doanh nghiệp.

Kỹ thuật dự báo này phải được sử dụng khác nhau tùy thuộc thời gian của dự báo. Dự báo trung và dài hạn, thường tác dụng trong khoảng thời gian 3, 5 đến 10 năm. Trước tiên vì doanh nghiệp được xem xét so với môi trường trong không gian, thời gian để xác định vị trí của doanh nghiệp trước. Dự báo ngắn hạn thường liên quan đến năng lực cụ thể của doanh nghiệp.

4.3. TRÌNH TỰ XÂY DỰNG DỰ TOÁN TỔNG THỂ DOANH NGHIỆP

Do hoạt động của doanh nghiệp sản xuất thường đa dạng và phức tạp nhất nên trình tự xây dựng dự toán tổng thể ở doanh nghiệp sản xuất được xem xét. Trình tự chung được thể hiện qua sơ đồ sau:

Sơ đồ 5.1. Trình tự xây dựng dự toán tổng thể trong DNSX

Sơ đồ trên chưa thể hiện mối liên hệ giữa các loại dự toán và tất cả các chức năng trong doanh nghiệp sản xuất. Ví dụ: dự toán của bộ phận nghiên cứu và triển khai, hoặc chi phí trả lãi vay ngân hàng trong báo cáo lãi lỗ dự toán được lập từ dự toán tiền mặt chưa được thể hiện. Tuy nhiên, nhìn vào sơ đồ, một khi dự toán bán hàng được thực

hiện, các phòng sản xuất, marketing, phòng cung ứng, hành chính sẽ xây dựng dự toán cho đơn vị mình. Các bước xây dựng dự toán tổng thể như sau :

4.3.1. Dự toán tiêu thụ

Dự toán tiêu thụ là nền tảng của dự toán tổng thể doanh nghiệp, vì dự toán này sẽ xác lập mục tiêu của doanh nghiệp so với thị trường, với môi trường. Tiêu thụ được đánh giá là khâu thể hiện chất lượng hoạt động của doanh nghiệp. Hơn nữa, về mặt lý thuyết tất cả các dự toán khác của doanh nghiệp suy cho cùng đều dựa vào loại dự toán tiêu thụ. Dự toán tiêu thụ chi phối đến các dự toán khác, nếu xây dựng không chính xác sẽ ảnh hưởng đến chất lượng của dự toán tổng thể doanh nghiệp. Dự toán tiêu thụ được lập dựa trên dự báo tiêu thụ. Dự toán tiêu thụ bao gồm những thông tin về chủng loại, số lượng hàng bán, giá bán và cơ cấu sản phẩm tiêu thụ.

Dự toán doanh thu	=	Dự toán sản phẩm tiêu thụ	X	Đơn giá bán theo dự toán

Ngoài ra, dự toán tiêu thụ còn dự báo cả mức bán hàng thu bằng tiền và bán hàng tín dụng, cũng như các phương thức tiêu thụ. Khi lập dự toán tiêu thụ, các nhà quản lý cần xem xét ảnh hưởng chi phí marketing đến hoạt động tiêu thụ tại doanh nghiệp. Trong doanh nghiệp, bộ phận kinh doanh hoặc marketing có trách nhiệm trực tiếp cho việc lập dự toán tiêu thụ.

Sau khi xác lập mục tiêu chung của dự toán tiêu thụ, dự toán còn có trách nhiệm chi tiết hoá nhiệm vụ cho từng thời kỳ, từng bộ phận. Việc xem xét khối lượng tiêu thụ theo thời kỳ còn dựa vào chu kỳ sống của sản phẩm. Nếu sản phẩm của doanh nghiệp bị ảnh hưởng bởi tính thời vụ thì khi xây dựng dự toán phải tính đầy đủ múc ảnh hưởng này, và có phương pháp tính đến tính thời vụ trong các phương pháp dự báo. Một trong những phương tiện giúp đỡ cho các dự báo này là việc phân tích dữ liệu quá khứ theo luồng được thành lập dựa trên nhiều thời kỳ khác nhau.

Trên cơ sở mục tiêu theo từng thời kỳ của doanh nghiệp, dự toán tiêu thụ phải được lập cụ thể theo từng vùng, theo từng bộ phận, từng sản phẩm. Như vậy, nó không những giúp đỡ nhà quản trị trong việc tổ chức thực hiện mà còn cho phép đánh giá kết quả và thành tích của các vùng khi so sánh kết quả thực hiện và mục tiêu đạt được.

Khi lập dự toán tiêu thụ cũng cần quan tâm đến chính sách bán hàng của doanh nghiệp để ước tính các dòng tiền thu vào liên quan đến bán hàng trong các thời kỳ khác nhau.

Ví dụ 1: Công ty ABC sản xuất và tiêu thụ một loại sản phẩm. Có số liệu dự báo về số lượng sản phẩm tiêu thụ trong 4 quí lần lược là: 3.000, 4.000, 6.000 và 5.000 sản phẩm. Đơn giá bán dự kiến là 100.000đ/sản phẩm. Theo kinh nghiệm, 80% doanh thu ghi nhận trong tháng sẽ thu được tiền trong tháng, phần còn lại sẽ thu được trong tháng sau. Dự toán tiêu thụ tại công ty ABC được lập dựa trên số liệu dự báo tiêu thụ theo từng quí như sau:

Bảng 5.1. Dự toán tiêu thụ của công ty ABC

Chỉ tiêu	Quí				Cả năm
	I	II	III	IV	
1.Số lượng S.P tiêu thụ	3.000	4.000	6.000	5.000	18.000
2. Đơn giá (1.000đ)	100	100	100	100	100
3. Doanh thu	300.000	400.000	600.000	500.000	1.800.000

Dựa trên dự toán doanh thu, lịch thu tiền dự kiến được lập phục vụ cho việc lập dự toán vốn bằng tiền:

Bảng 5.2. Lịch thu tiền dự kiến của công ty ABC

Chỉ tiêu	Quí			
	I	II	III	IV
1. Doanh thu	300.000	400.000	600.000	500.000
2. Thu tiền trong tháng bán hàng	240.000	320.000	480.000	400.000
3. Thu tiền sau 1 tháng bán hàng		60.000	80.000	120.000
4. Tổng = (2) + (3)		380.000	560.000	520.000

4.3.2. Dự toán sản xuất

Việc xây dựng dự toán sản xuất nhằm xác định số lượng, chủng loại sản phẩm sản xuất trong kỳ đến. Để xây dựng dự toán sản xuất cần dựa vào:

- Số lượng sản phẩm tồn kho đầu kỳ được ước tính theo thực tế của kỳ trước

• Số lượng sản phẩm tiêu thụ dự toán được xác định theo dự toán tiêu thụ

• Nhu cầu sản phẩm tồn kho cuối kỳ theo mong muốn của nhà quản trị. Đây chính là mức dự trữ tối thiểu cần thiết để phục vụ tiêu thụ cho thời kỳ sau thời kỳ dự toán. Mức tồn kho cuối kỳ dự tính nhiều hay ít thường phụ thuộc vào độ dài của chu kỳ sản xuất. Nhu cầu này có thể được xác định theo một tỷ lệ phần trăm nhu cầu tiêu thụ của kỳ sau.

• Khả năng sản xuất của đơn vị

Như vậy, số lượng sản phẩm sản xuất yêu cầu trong kỳ là :

Số lượng sản phẩm cần sản xuất trong kỳ	=	Nhu cầu sản phẩm tồn kho cuối kỳ	+	Số sản phẩm tiêu thụ trong kỳ	-	Số sản phẩm tồn đầu kỳ theo dự toán

Tuy nhiên không phải doanh nghiệp nào cũng có thể đảm nhận tất cả nhu cầu, điều đó còn tuỳ thuộc khả năng sản xuất trên cơ sở năng lực hiện tại của chúng. Do vậy Khối lượng sản xuất dự toán = Min {Khối lượng sản xuất yêu cầu, Khối lượng sản xuất theo khả năng}

Khi lập dự toán sản xuất cần chú ý đến việc phân chia công việc cho các đơn vị cũng như theo thời gian thực hiện từng công đoạn. Việc phân bố cụ thể công việc cho phép doanh nghiệp tổ chức thực hiện công việc tốt hơn, đồng thời kiểm tra kiểm soát được công việc một cách dễ dàng.

Phân bổ công việc theo thời gian thường là hằng tháng cho phép chọn lựa các cách thức điều chỉnh tuỳ thuộc vào nội dung doanh nghiệp và bản chất của sản phẩm.

Phân bổ công việc theo bộ phận nhằm lập dự toán nội bộ là công việc rất quan trọng vì nó là cơ sở để lập dự toán chi phí sản xuất theo bộ phận cũng như theo thời gian. Thường công việc này khá đơn giản đối với các doanh nghiệp chỉ sản xuất một loại sản phẩm, nhưng khá phức tạp đối với doanh nghiệp có nhiều đơn vị, nhiều loại sản phẩm.

Phân bổ công việc vừa theo thời gian vừa theo bộ phận trước hết phải quan tâm đến cấu trúc tổ chức của doanh nghiệp để qua đó xem xét tiềm năng của từng bộ phận. Các nhân tố quan trọng cần xem xét khi thực hiện công việc này là khả năng dự trữ tồn kho, lực lượng lao động chủ yếu của doanh nghiệp, sự phù hợp giữa mức trang bị tài

sản cố định. Đối với một số loại hình sản xuất có ảnh hưởng của yếu tố thiên nhiên khi lập dự toán còn phải chú ý đến tính thời vụ của sản phẩm trong việc phân bố công việc.

Trở lại ví dụ trên, để lập dự toán sản xuất cho công ty ABC, công ty xác định số lượng thành phẩm tồn kho cuối quí phải tương ứng với 10% nhu cầu tiêu thụ của quí đến và số lượng thành phẩm tồn kho đầu năm là 300, giá thành đơn vị là 85.000đ, số lượng thành phẩm tồn kho cuối năm mong muốn là 400 thành phẩm. Dự toán sản xuất của công ty được lập như sau:

Bảng 5.3. Dự toán sản xuất của công ty ABC

Chỉ tiêu	Quí				Cả năm
	I	II	III	IV	
1.Số lượng T.P tiêu thụ (sp)	3.000	4.000	6.000	5.000	18.000
2. Số lượng TP tồn kho cuối kì (sp)	400	600	500	400	400
3. Tổng nhu cầu thành phẩm = (1) + (2)	3.400	4.600	6.500	5.400	18.400
4. Số lượng TP tồn kho đầu kì (sp)	300	400	600	500	300
5. Số lượng TP cần sản xuất = (3) – (4)	3.100	4.200	5.900	4.900	18.100

4.3.3. Dự toán chi phí sản xuất

Trong giai đoạn này, việc dự toán chi phí sản xuất nhằm xác định toàn bộ chi phí để sản xuất một khối lượng sản xuất đã được xác định trước. Quá trình sản xuất nào cũng luôn gắn với một trình độ kỹ thuật trong một thời kỳ nhất định. Do vậy khó có thể có một phương pháp dự toán chung cho tất cả mọi loại hình khác nhau. Trong giáo trình này chúng ta chỉ đề cập đến phương pháp tổng quát nhất. Chi phí để sản xuất sản phẩm bao gồm 3 khoản mục là chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung; nên dự toán chi phí sản xuất phải thể hiện đầy đủ ba loại chi phí này. Nhiệm vụ đặt ra trong phần này không chỉ xác định chi phí sản xuất cụ thể cho từng loại mà còn phải chú ý đến nhiệm vụ cắt giảm chi phí mà doanh nghiệp.

4.3.3.1. Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp phản ánh tất cả chi phí nguyên vật liệu trực tiếp cần thiết để đáp ứng yêu cầu sản xuất đã được thể hiện trên dự toán khối lượng sản phẩm sản xuất. Để lập dự toán nguyên vật liệu trực tiếp cần xác định:

- Định mức tiêu hao nguyên vật liệu để sản xuất một sản phẩm
- Đơn giá xuất nguyên vật liệu. Thông thường đơn giá xuất ít thay đổi. Tuy nhiên để có thể phù hợp với thực tế và làm cơ sở cho việc kiểm tra, kiểm soát khi dự toán đơn giá này cần phải biết doanh nghiệp sử dụng phương pháp tính giá hàng tồn kho nào: phương pháp LIFO, FIFO, giá đích danh hay giá bình quân.
- Mức độ dự trữ nguyên vật liệu trực tiếp vào cuối kỳ dự toán được tính toán trên cơ sở lý thuyết quản trị tồn kho.

Như vậy:

Dự toán lượng nguyên vật liệu sử dụng	=	Định mức tiêu hao nguyên vật liệu	X	Số lượng sản phẩm sản xuất theo dự toán

Và dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp xuất dùng cho sản xuất sẽ là:

Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	=	Dự toán lượng nguyên vật liệu sử dụng	X	Đơn giá xuất nguyên vật liệu

Trong trường hợp doanh nghiệp sử dụng nhiều loại vật liệu có đơn giá khác nhau để sản xuất nhiều loại sản phẩm khác nhau thì công thức xác định chi phí vật liệu như sau:

$$CPVL = \sum_{i}^{n} \sum_{j}^{m} Q_i M_{ij} G_j$$

Với: Mij là mức hao phí vật liệu j để sản xuất một sản phẩm i

Gj là đơn giá vật liệu loại j

Qi là số lượng sản phẩm i dự toán sản xuất.

Việc tính toán các loại chi phí này có thể được mô tả dưới dạng ma trận:

CP = Q x M x G

Trở lại tình huống trên, để lập dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, công ty ABC đã xây dựng định mức vật liệu tiêu hao cho sản xuất 1 sản phẩm là 1 kg vật liệu X,

với đơn giá định mức là 50.000đ/kg. Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp của công ty được lập như sau:

Bảng 5.4. Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp của công ty ABC

Chỉ tiêu	Quí				Cả năm
	I	II	III	IV	
1. Số lượng TP cần sản xuất	3.100	4.200	5.900	4.900	18.100
2. Định mức vật liệu /sp (kg/sp)	1	1	1	1	1
3. Lượng vật liệu dung vào sản xuất	3.100	4.200	5.900	4.900	18.100
4. Đơn giá vật liệu (1.000đ)	50	50	50	50	50
5. Chi phí NVL trực tiếp (1.000đ)	155.000	210.000	295.000	245.000	905.000

4.3.3.2. Dự toán cung cấp nguyên vật liệu

Dự toán cung cấp nguyên vật liệu được lập cho từng loại nguyên vật liệu cần thiết để thực hiện quá trình sản xuất trên cơ sở số lượng nguyên vật liệu dự toán cần thiết sử dụng và chính sách dự trữ tồn kho của doanh nghiệp theo công thức sau:

Số lượng nguyên liệu mua vào = Số lượng nguyên liệu sử dụng theo dự toán + Số lượng nguyên liệu tồn cuối kỳ theo dự toán - Số lượng nguyên liệu tồn thực tế đầu kỳ

Số tiền cần thiết phải chuẩn bị để mua nguyên vật liệu được tính toán dựa vào việc dự báo đơn giá mua nguyên vật liệu và dự toán mua nguyên vật liệu trực tiếp được xây dựng. Đơn giá nguyên vật liệu là giá thanh toán với nhà cung cấp.

Dự toán tiền mua nguyên vật liệu trực tiếp = Dự toán lượng nguyên vật liệu mua vào X Đơn giá nguyên vật liệu

Dự toán mua nguyên vật liệu còn tính đến thời điểm, và mức thanh toán tiền mua nguyên liệu căn cứ vào chính sách bán hàng của nhà cung cấp. Đây là cơ sở để lập dự toán vốn bằng tiền tại doanh nghiệp.

Đeể lập dự toán cung cấp nguyên vật liệu, công ty ABC ước tính lượng vật liệu dự trữ cuối kì phải tương đương 10% nhu cầu sử dụng của quí đến và số lượng vật liệu tồn kho đầu năm là 400kg, số lượng vật liệu dự trữ cuối năm là 300kg. Dự toán cung cấp nguyên vật liệu được lập như sau:

Bảng 5.5. Dự toán cung ứng nguyên vật liệu của công ty ABC

Chỉ tiêu	Quí				Cả năm
	I	II	III	IV	
1. Lượng v.liệu dùng vào SX (Kg)	3.100	4.200	5.900	4.900	18.100
2. Lượng vật liệu tồn cuối kì (Kg)	420	590	490	300	300
3. Tổng nhu cầu về lượng vật liệu (Kg)	3.520	4.790	6.390	5.200	18.400
4. Lượng vật liệu tồn đầu kì (Kg)	400	420	590	490	400
5. Lượng vật liệu mua vào (Kg)	3.120	4.370	5.800	4.710	18.000
6. Đơn giá vật liệu (1.000đ/kg)	50	50	50	50	50
7. Số tiền cần mua vật liệu (1.000đ)	156.000	218.500	290.000	235.500	900.000

4.3.3.3. Dự toán chi phí nhân công trực tiếp

Dự toán chi phí nhân công trực tiếp được xây dựng từ dự toán sản xuất. Dự toán này cung cấp những thông tin quan trọng liên quan đến quy mô của lực lượng lao động cần thiết cho kỳ dự toán. Mục tiêu cơ bản của dự toán này là duy trì lực lượng lao động vừa đủ để đáp ứng yêu cầu sản xuất, tránh tình trạng lãng phí sử dụng lao động. Dự toán lao động còn là cơ sở để doanh nghiệp lập dự toán về đào tạo, tuyển dụng trong qúa trình hoạt động sản xuất.

Chi phí nhân công trực tiếp thường là biến phí trong mối quan hệ với khối lượng sản phẩm sản xuất, nhưng trong một số ít các trường hợp chi phí nhân công trực tiếp không thay đổi theo mức độ hoạt động. Đó là trường hợp ở các doanh nghiệp sử dụng công nhân có trình độ tay nghề cao, không thể trả công theo sản phẩm hoặc theo thời gian. Để lập dự toán chi phí này, doanh nghiệp phải dựa vào số lượng nhân công, quỹ lương, cách phân phối lương và nhiệm vụ của doanh nghiệp.

Đối với biến phí nhân công trực tiếp, để lập dự toán doanh nghiệp cần xây dựng

- Định mức lao động để sản xuất sản phẩm

- Tiền công cho từng giờ lao động hoặc từng sản phẩm nếu doanh nghiệp trả lương theo sản phẩm

Và chi phí nhân công trực tiếp cũng được xác định tương tự:

$$CPNCTT = \sum_{i}^{m}\sum_{j}^{n} Q_i M_{ij} G_j \text{ hoặc } CPNCTT = \sum_{i}^{m} Q_i L_i$$

Với: Mij là mức hao phí lao động trực tiếp loại j để sản xuất một sản phẩm i

Gj là đơn giá lương của lao động loại j

Lj là đơn giá lương tính cho mỗi sản phẩm

Qi là số lượng sản phẩm i dự toán sản xuất.

Số liệu về chi phí nhân công phải trả còn là cơ sở để lập dự toán tiền mặt

Ví dụ: để lập dự toán chi phí nhân công trực tiếp, công ty ABC đã xây dựng định mức lượng thời gian để sản xuất 1 sản phẩm là 2 giờ công/ sản phẩm, với đơn giá 10.000đ/g. Dựa trên thông tin đã có, dự toán chi phí nhân công trực tiếp được lập:

Bảng 5.6. Dự toán chi phí nhân công trực tiếp của cong ty ABC

Chỉ tiêu	Quí				Cả năm
	I	II	III	IV	
1. Số lượng TP cần sản xuất	3.100	4.200	5.900	4.900	18.100
2. Mức hao phí lao động /sp (giờ/sp)	2	2	2	2	2
3. Tổng mức hao phí lao động	6.200	8.400	11.800	9.800	36.200
4. Đơn giá giờ công (1.000đ)	10	10	10	10	10
5. Chi phí NC trực tiếp (1.000đ)	62.000	84.000	118.000	98.000	362.000

4.3.3.4. Dự toán chi phí sản xuất chung

Chi phí sản xuất chung là các chi phí liên quan đến phục vụ và quản lý hoạt động sản xuất, phát sinh trong phân xưởng. Chi phí sản xuất chung bao gồm cả yếu tố chi phí biến đổi và chi phí cố định. Dự toán chi phí sản xuất chung phải tính đến cách ứng xử chi phí để xây dựng mức phí dự toán hợp lý trong kỳ. Cũng có thể dự toán chi phí sản xuất chung theo từng nội dung kinh tế cụ thể của chi phí. Tuy nhiên cách làm này khá phức tạp, tốn nhiều thời gian không phù hợp đối với các doanh nghiệp vừa và nhỏ như ở nước ta hiện nay. Do vậy trong giáo trình này chỉ quan tâm đến việc phân biệt biến phí và định phí sản xuất chung trong dự toán.

Dự toán này ở các doanh nghiệp thường được xem là một nhiệm vụ cơ bản nhằm giảm thấp chi phí và giá thành sản phẩm. Tuy nhiên với xu hướng giá thành ngày càng giảm, việc đấu tranh chống sự tăng chi phí dẫn đến nhiệm vụ khá quan trọng. Các chi phí này thường không liên quan trực tiếp đến sản phẩm cụ thể. Nếu sử dụng cách tính toán giá thành toàn bộ, việc tăng giảm của các chi phí này thuộc về trách nhiệm của nhà quản trị từng khu vực, từng trung tâm. Các chi phí này thường độc lập tương đối với mức độ hoạt động, nó liên quan chủ yếu với cấu trúc của phân xưởng, phải sử dụng chi phí hỗn hợp và các kỹ thuật tách biệt phần biến phí và định phí. Như vậy chi phí sản xuất chung hoàn toàn có thể kiểm tra được.

Dự toán chi phí sản xuất chung	=	Dự toán định phí sản xuất chung	+	Dự toán biến phí sản xuất chung

Biến phí sản xuất chung có thể được xây dựng theo từng yếu tố chi phí cho một đơn vị hoạt động (chi phí vật liệu gián tiếp, chi phí nhân công gián tiếp, ...). Tuy nhiên thường cách làm này khá phức tạp, tốn nhiều thời gian. Do vậy khi dự toán chi phí này, người ta thường xác lập biến phí sản xuất chung cho từng đơn vị hoạt động.

Dự toán biến phí sản xuất chung	=	Dự toán biến phí đơn vị SXC	X	Sản lương sản xuất theo dự toán

Dự toán biến phí cũng có thể được lập theo tỷ lệ trên biến phí trực tiếp, khi đó biến phí SXC dự toán sẽ xác định:

Dự toán biến phí sản xuất chung	=	Dự toán biến phí trực tiếp	x	Tỷ lệ biến phí theo dự kiến

Dự toán định phí sản xuất chung cần thiết phải phân biệt định phí bắt buộc và định phí tùy ý. Đối với định phí bắt buộc, trên cơ sở định phí chung cả năm chia đều cho 4 quý nếu là dự toán quý, hoặc chia đều cho 12 tháng nếu là dự toán tháng. Còn đối với định phí tùy ý thì phải căn cứ vào kế hoạch của nhà quản trị trong kỳ dự toán. Dự toán định phí hằng năm có thể được lập dựa vào mức độ tăng giảm liên quan đến việc trang bị, đầu tư mới ở doanh nghiệp.

Dự toán định phí sản xuất chung	=	Định phí sản xuất chung thực tế kỳ trước	x	Tỷ lệ % tăng (giảm) định phí sản xuất chung theo dự kiến

Với tình huống của công ty ABC, công ty đã dự toán biến phí sản xuất chung trên giờ công lao động trực tiếp là 5.000đ/g theo điều kiện sản xuất hiện tại. Tổng định phí sản xuất chung là 80.000.000đ/ năm và phân bổ đều cho các quí. Với thông tin hiện có, dự toán chi phí sản xuất chung được lập:

Bảng 5.7. Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp của công ty ABC

Chỉ tiêu	Quí				Cả năm
	I	II	III	IV	
1. Tổng giờ công TT dùng vào SX (g)	6.200	8.400	11.800	9.800	36.200
2. Biến phí SXC/ giờ công (1.000đ/g)	5	5	5	5	5
3. Tổng biến phí SXC (1.000đ)	31.000	42.000	59.000	49.000	181.000
4. Định phí sản xuất chung (1.000đ)	20.000	20.000	20.000	20.000	80.000
5. Tổng chi phí SXC (1.000đ)	51.000	62.000	79.000	69.000	261.000

4.3.3.5. Dự toán giá vốn hàng bán

Giá vốn hàng bán thực chất là tổng giá thành của khối lượng sản phẩm tiêu thụ trong kỳ tính theo phương pháp giá toàn bộ. Như vậy trên cơ sở số lượng sản phẩm sản xuất theo dự toán, giá thành dự toán để sản xuất sản phẩm, số lượng sản phẩm dự trữ dự toán vào cuối kỳ, dự toán giá vốn hàng xuất bán được xây dựng như sau:

Dự toán giá vốn hàng xuất bán	=	Giá thành sản phẩm sản xuất trong kỳ theo dự toán	+	Giá thành sản phẩm tồn cuối kỳ dự toán	-	Giá thành sản phẩm tồn đầu kỳ thực tế

Nếu đơn vị không có tồn kho sản phẩm hoặc chi phí đơn vị tồn kho tương tự nhau thì giá vốn hàng bán có thể tính bằng tích của sản lượng tiêu thụ nhân với giá thành sản xuất đơn vị sản phẩm.

Giả sử công ty ABC không có sản phẩm dở dang đầu kì và cuối kì và công ty sử dụng phương pháp FIFO trong tính giá thành phẩm xuất bán. Dự toán giá vốn hàng bán

được lập dựa vào dự toán sản xuất, dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, dự toán chi phí nhân công trực tiếp và dự toán chi phí sản xuất chung như sau:

Bảng 5.8. Dự toán giá vốn hàng bán của công ty ABC

Chỉ tiêu	Quí				Cả năm
	I	II	III	IV	
1. Chi phí NVL TT (1.000đ)	155.000	210.000	295.000	245.000	905.000
2. Chi phí NCTT (1.000đ)	62.000	84.000	118.000	98.000	362.000
3. Tổng chi phí SXC (1.000đ)	51.000	62.000	79.000	69.000	261.000
4. Tổng chi phí SX (tổng giá thành)	268.000	356.000	492.000	412.000	1.528.000
5. Số lượng sản phẩm sản xuất	3.100	4.200	5.900	4.900	18.100
6. Giá thành đơn vị	86,45	84,76	83,39	84,08	84
7. Số lượng SP tồn kho cuối kì	400	600	500	400	400
8. Giá thành SP tồn kho đầu kì	25.500	34.580	50.856	41.695	25.500
9.Giá thành SP tồn kho cuối kì	34.580	50.856	41.695	33.632	33.632
10. Giá vốn hàng bán	258.920	339.724	501.161	420.063	1.519.868

4.3.4. Dự toán chi phí bán hàng

Các loại chi phí này được lập tương tự như chi phí sản xuất chung. Tuy nhiên, chi phí bán hàng có ảnh hưởng nhất định đến hoạt động tiêu thụ của doanh nghiệp và ngược lại nên khi lập dự toán chi phí bán hàng phải tính đến mối liên hệ với dự toán tiêu thụ của doanh nghiệp.

Dự toán chi phí bán hàng phản ánh các chi phí liên quan đến việc tiêu thụ sản phẩm dự tính của kỳ sau. Dự toán này nhằm mục đích tính trước và tập hợp các phương tiện chủ yếu trong quá trình bán hàng. Khi xây dựng dự toán cho các chi phí này cần tính đến nội dung kinh tế của chi phí cũng như yếu tố biến đổi và yếu tố cố định trong thành phần chi phí.

Dự toán chi phí bán hàng = Dự toán định phí bán hàng + Dự toán biến phí bán hàng

4.3.4.1. Dự toán định phí bán hàng

Yếu tố định phí thường ít biến đổi trong một phạm vi phù hợp gắn với các quyết định dài hạn, và có thể dự báo một cách dễ dàng dựa vào chức năng kinh doanh của

doanh nghiệp. Các chi phí này cũng có thể thay đổi trong trường hợp phát triển thêm mạng phân phối mới, thêm các dịch vụ mới sau bán hàng, dịch vụ nghiên cứu phát triển thị trường, ...

Dự báo các yếu tố này cần phân tích đầy đủ các dữ liệu quá khứ của doanh nghiệp. Thông thường các mô hình hồi quy cho phép ta tách biệt các thành phần định phí, và biến phí bán hàng của doanh nghiệp, đồng thời làm cơ sở tính toán tỷ lệ thay đổi dự kiến.

Dự toán định phí bán hàng	=	Định phí bán hàng thực tế kỳ trước	x	Tỷ lệ % tăng (giảm) theo dự kiến

4.3.4.2. Dự toán biến phí bán hàng.

Các biến phí bán hàng của doanh nghiệp có thể là biến phí trực tiếp như hoa hồng, lương nhân viên bán hàng…Biến phí gián tiếp là những chi phí liên quan đến từng bộ phận bán hàng như chi phí bảo trì, xăng dầu, hỗ trợ bán hàng ... và thường được dự toán trên cơ sở số lượng bán hàng dự toán hoặc xác định một tỷ lệ % theo thống kê kinh nghiệm.

Dự toán biến phí bán hàng	=	Dự toán biến phí đơn vị bán hàng	X	Sản lương tiêu thụ theo dự toán

Hoặc

Dự toán biến phí bán hàng	=	Dự toán biến phí trực tiếp	x	Tỷ lệ biến phí theo dự kiến

4.3.5. Dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp

Dự toán chi phí quản lý thường phụ thuộc vào cơ cấu tổ chức của doanh nghiệp. Chi phí này liên quan đến toàn bộ doanh nghiệp, mà không liên quan đến từng bộ phận hoạt động nào. Tương tự như dự toán bán hàng, việc lập dự toán biến phí quản lý này thường dựa vào biến phí quản lý đơn vị nhân với sản lượng tiêu thụ dự kiến.

Dự toán biến phí QLDN	=	Dự toán biến phí đơn vị QLDN	X	Sản lượng tiêu thụ theo dự toán

hoặc sử dụng phương pháp thống kê kinh nghiệm, trên cơ sở tỷ lệ biến phí QLDN trên biến phí trực tiếp trong và ngoài khâu sản xuất ở các kỳ kế toán trước để xác định tỷ lệ biến phí bình quân giữa các kỳ. Công thức để xác định biến phí này như sau:

Dự toán biến phí QLDN	=	Dự toán biến phí trực tiếp	x	Tỷ lệ biến phí QLDN

Số liệu từ dự toán này còn là cơ sở để lập dự toán tiền mặt và báo cáo kết quả kinh doanh dự toán của doanh nghiệp.

Còn định phí quản lý doanh nghiệp thường không thay đổi theo mức độ hoạt động. Các thay đổi của loại chi phí này chủ yếu do việc trang bị đầu tư thêm cho bộ phận quản lý của doanh nghiệp. Lập dự toán bộ phận này cần căn cứ vào dự báo các nội dung cụ thể của từng yếu tố chi phí để xác định chính xác định phí theo dự toán.

4.3.6. Dự toán chi phí tài chính

Thu nhập và chi phí tài chính liên quan đến kết quả kinh doanh của doanh nghiệp. Nội dung của thu nhập và chi phí tài chính bao gồm rất nhiều nội dung. Theo chế độ kế toán hiện nay, chi phí và thu nhập tài chính phải được tính toán đầy đủ trong kết quả hoạt động kinh doanh cỉa doanh nghiệp.

Dự toán chi phí tài chính trong phần này ta cần quan tâm đến chi phí lãi vay mà doanh nghiệp phải trả. Cơ sở để lập dự toán chi phí tài chính là số tiền cần vay dài hạn và ngắn hạn trong mỗi kỳ lập dự toán cũng như lãi suất vay phải trả cho từng khoản vay.

4.3.7. Dự toán báo cáo kết quả kinh doanh

Trên cơ sở các dự toán bộ phận đã lập, bộ phận kế toán quản trị lập các báo cáo kết quả kinh doanh dự toán. Số liệu dự toán trên các báo cáo tài chính này thể hiện kỳ vọng của các nhà quản lý tại doanh nghiệp và có thể được xem như một công cụ quản lý của doanh nghiệp cho phép ra các quyết định về quản trị, nó cũng là cơ sở để đánh giá tình hình thực hiện dự toán đã đề ra.

Dự toán này được lập căn cứ vào các dự toán doanh thu, dự toán giá vốn, và các dự toán chi phí ngoài sản xuất đã được lập. Dự toán này có thể được lập theo phương pháp toàn bộ hoặc theo phương pháp trực tiếp.

Dự toán báo cáo lãi lỗ theo phương pháp tính giá toàn bộ	Dự toán báo cáo lãi lỗ theo phương pháp tính giá trực tiếp

Doanh thu dự toán	XXX	**Doanh thu**	XXX
Giá vốn hàng bán dự toán	XXX	Biến phí SX hàng bán	XXX
Lợi nhuận gộp theo dự toán	XXX	Biến phí bán hàng và QLDN	XXX
Chi phí bán hàng &QLDN dự toán	XXX	**Số dư đảm phí**	XXX
Lợi nhuận thuần từ HĐKD dự toán	XXX	Định phí sản xuất chung	XXX
		Định phí bán hàng và QLDN	XXX
		Lợi nhuận thuần từ HĐKD	XXX

4.3.8. Dự toán vốn bằng tiền

Dự toán vốn bằng tiền được tính bao gồm việc tính toán các luồng tiền mặt và tiền gửi ngân hàng thu vào và chi ra liên quan đến các mặt hoạt động của doanh nghiệp trong các thời kỳ. Dự toán này có thể được lập hằng năm, hằng quý và nhiều khi cần thiết phải lập hằng tháng, tuần, ngày.

Dự toán vốn bằng tiền là một trong những dự toán quan trọng của doanh nghiệp. Vì qua đó nó thể hiện khả năng đáp ứng nhu cầu thanh toán bằng tiền cho người lao động, các nhà cung cấp và đáp ứng các nhu cầu chi tiêu khác. Dự toán vốn bằng tiền là cơ sở để doanh nghiệp có dự toán vay mượn, phát hành trái phiếu, cổ phiếu, ... kịp thời khi lượng tiền mặt thiếu hoặc có kế hoạch đầu tư sinh lợi khi lượng tiền mặt tồn quỹ thừa.

Khi lập dự toán vốn bằng tiền , doanh nghiệp cần chú ý đến các điểm sau :

- Dự toán vốn bằng tiền được lập từ các khoản thu nhập và chi phí của dự toán hoạt động, dự toán vốn và dự toán chi phí tài chính
- Phải dự đoán khoản thời gian giữa doanh thu được ghi nhận và thời điểm thu tiền bán hàng thực tế
- Phải dự đoán khoản thời gian giữa chi phí đã ghi nhận và thời điểm thực tế trả tiền cho các khoản chi phí
- Phải loại trừ các khoản chi không tiền mặt. Ví dụ : chi phí khấu hao tài sản cố định hoặc chi phí dự phòng nợ khó đòi phải loại bỏ khi lập dự toán vốn bằng tiền.

- Phải xây dựng số dư tồn quỹ tiền tối thiểu tại đơn vị. Tồn quỹ tiền tối thiểu và các kết quả dự báo về luồng tiền thu chi là cơ sở để doanh nghiệp sử dụng hợp lý tiền của mình

Công tác lập dự toán vốn bằng tiền giữ vai trò quan trọng trong hoạt động của doanh nghiệp. Dự toán vốn bằng tiền là cơ sở để các nhà quản lý có dự toán vay nợ thích hợp, kịp thời, đáp ứng yêu cầu sản xuất kinh doanh. Dự toán vốn bằng tiền cũng là cơ sở để doanh nghiệp sử dụng tài nguyên của mình có hiệu quả nhất. Trong điều kiện tin học hóa hiện nay trong kế toán, dự toán vốn bằng tiền có thể lập cho từng ngày, tuần, tháng, nhờ vậy công tác quản lý tiền tại đơn vị được chặt chẽ hơn.

Ví dụ 2 : Để lập dự toán vốn bằng tiền, một công ty có số liệu dự báo thu, chi trong năm N như sau: (đ.v.t: triệu đồng)

1. Doanh thu bán hàng :

Tháng	Doanh thu	Tháng	Doanh thu
5	200	9	500
6	250	10	350
7	300	11	250
8	400	12	200

Điều khoản tín dụng bán hàng tại công ty như sau: nếu người mua trả tiền ngay trong vòng mười ngày đầu thì được chiết khấu 2%. Thời hạn tín dụng: 40 ngày.

2. Dự báo tình hình thu tiền bán hàng: kinh nghiệm tại công ty cho thấy :

- 20 % doanh thu ghi nhận trong tháng sẽ thu trong tháng. Số này được hưởng chiết khấu

- 70 % doanh thu ghi trong tháng này sẽ trả tiền trong tháng sau

- 10 % sẽ thu trong tháng thứ hai sau tháng bán hàng

3. Chi phí thu mua nguyên vật liệu dự tính chiếm khoảng 70 % doanh thu. Hoạt động thu mua nguyên liệu được tổ chức trước một tháng sản phẩm của công ty tiêu thụ. Nhà cung cấp cho phép công ty trả chậm tiền mua nguyên liệu trong vòng 30 ngày.

4. Công ty dự tính thanh toán các khoản chi phí khác trong kỳ đến như sau :

	Tháng	Mức lương	Tháng	Mức lương
- Tiền lương	7	30	10	40
	8	40	11	30
	9	50	12	30

- Tiền thuê nhà hàng tháng : 15

- Các chi phí khác : 10 - 15 - 20 - 15 - 10 - 10 (tương ứng các tháng: 7-12)
- Tạm nộp thuế lợi tức vào tháng 9 và tháng 12 là 30 và 20
- Công ty dự tính mua thiết bị mới vào tháng 10 với giá 100, trả bằng tiền

5. Số dư vốn bằng tiền hàng tháng tối thiểu là 10 triệu đồng và công ty dự tính số tiền tồn quỹ ngày 30/6/199X là 15 triệu.

Yêu cầu: Lập dự toán vốn bằng tiền và đưa ra phương án vay để đạt mục tiêu trong kỳ. Giả sử, thuế suất thuế GTGT bằng 0%.

Dựa vào tình hình trên, công ty lập dự toán vốn bằng tiền 6 tháng cuối năm N như sau:

Bảng 5.9. Dự toán vốn bằng tiền

	5	6	7	8	9	10	11	12
1. Doanh thu	200	250	300	400	500	350	250	200
Luồng tiền vào								
2. Thu trong tháng bán hàng (0.2 x 0.98 x Dthu)			59	78	98	69	49	39
3. Thu trong tháng kế tiếp (0.7x D.thu)			175	210	280	350	245	175
4. Thu 2 tháng sau (0.1x D.thu)			20	25	30	40	50	35
Tổng luồng tiền vào (3+4+5)			**254**	**313**	**408**	**459**	**344**	**249**
Luồng tiền ra								
6. Mua hàng trong tháng		210	280	350	245	175	140	
7. Trả tiền mua hàng			210	280	350	245	175	140
8. Trả Lương			30	40	50	40	30	30
9. Tiền thuê nhà			15	15	15	15	15	15
10. Chi phí khác			10	15	20	15	10	10
11. Nộp thuế					30			20
12. Mua thiết bị						100		
Tổng luồng tiền ra (7+....+12)			**265**	**350**	**465**	**415**	**230**	**215**
Chênh lệch thu chi			**(11)**	**(37)**	**(57)**	**44**	**114**	**34**
13. Tồn quỹ đầu kỳ (không đi vay)			15	4	(33)	(90)	(46)	68
14. Tồn quỹ cuối kỳ			4	(33)	(90)	(46)	68	102
15. Tồn quỹ tối thiểu			10	10	10	10	10	10
16. Số tiền cần vay hay số tiền dôi			**(6)**	**(43)**	**(100**	**(56)**	**58**	**92**

Theo dự toán vốn bằng tiền như bảng trên thì vào cuối tháng 7/N, tồn quỹ tiền mặt là 4.000.000 đồng. Để đáp ứng nhu cầu chi tiêu trong tháng với mức tồn quỹ định mức là 10 triệu, công ty cần phải vay trong tháng là 6 triệu đồng. Tương tự, công ty cũng gặp phải tình trạng khan hiếm tiền mặt vào tháng 8/N là 37 triệu nên số vay đến

cuối tháng 8 phải là 43 triệu. Tình hình tương tự cho đến cuối tháng 10, số vay ngân hàng tích lũy là 56 triệu đồng. So với tháng 9, số vay tích lũy giảm xuống phản ánh luồng tiền vào trong kỳ vượt luồng tiền ra, và phần dôi ra được sử dụng để thanh toán các khoản vay trước đây. Trong hai tháng cuối năm N, số dư tiền mặt cuối kỳ là 68 và 92 triệu. Công ty có thể sử dụng số tiền dôi ra để thực hiện đầu tư vào các chứng khoán ngắn hạn khác.

Dự toán vốn bằng tiền ở ví dụ trên là trường hợp đơn giản. Trong thực tế, khi lập dự toán vốn bằng tiền, công ty cần chú ý đến các luồng tiền sau :

- Các khoản thu, chi về tiền gửi, tiền vay ngân hàng
- Các khoản chi về cổ tức, thu về chứng khoán

Ngoài ra, các khoản thu - chi thường không đồng nhất trong tháng, cho nên để đảm bảo tính chính xác thì dự toán tiền mặt nên được lập trên cơ sở từng ngày. Số dư tiền mặt định mức cũng không nhất thiết giống nhau ở các tháng trong năm mà có thể thay đổi, nhất là khi hoạt động của doanh nghiệp mang tính thời vụ cao.

4.3.9. Lập Bảng cân đối kế toán dự toán

Trên cơ sở các dự toán về vốn bằng tiền, về tồn kho, ... mà các bộ phận đã lập, phòng kế toán lập dự toán bảng cân đối kế toán. Dự toán này được lập căn cứ vào bảng cân đối kế toán của thời kỳ trước và tình hình nhân tố của các chỉ tiêu được dự tính trong kỳ. Kết cấu của BCĐKT dự toán có kết cấu trên cơ sở của kế toán tài chính với mẫu như sau:

TÀI SẢN	Số tiền	NGUỒN VỐN	Số tiền
A. Tài sản ngắn hạn	XXX	A. Nợ phải trả	XXX
B. Tài sản dài hạn	XXX	B. Vốn chủ sở hữu	XXX

4.3.10. Ví dụ tổng hợp minh họa

Để lập dự toán tổng thể, một công ty có số liệu như sau:

1/Bảng cân đối kế toán ngày 31/12/200X như sau:

Tài sản	**Số tiền (1.000đ)**	**Nguồn vốn**	**Số tiền (1.000đ)**
Tiền	10.000	Phải trả nhà cung cấp	20.000

Nợ phải thu khách hang	16.000	Nguồn vốn kinh doanh	75.000
Nguyên vật liệu	3.000	Lợi nhuận chưa phân phối	5.000
Thành phẩm Nguyên giá TSCĐ	19.140 57.000		
Hao mòn TSCĐ	(5.140)		
Tổng	**100.000**	**Tổng**	**100.000**

2/ Số lượng sản phẩm tiêu thụ trong các tháng:

Số lượng sản phẩm tiêu thụ dự toán trong tháng 1, 2 và 3 lần lượt là 5.000, 8.000 và 6.000 sản phẩm. Đơn giá bán dự kiến là 10.000đ/sp. Theo kinh nghiệm của công ty, 60% doanh thu ghi nhận trong tháng sẽ thu được tiền trong tháng bán hàng, số còn lạI sẽ thu được tiền sau 1 tháng bán hàng. Khoản phải thu khách hàng trên bảng cân đối kế toán sẽ thu được tiền trong tháng 1. Ở công ty không có nợ quá hạn.

3/ Công ty mong muốn lượng sản phẩm tồn kho cuối tháng phải tương đương 20% khối lượng sản phẩm tiêu thụ tháng đến. Biết rằng số lượng thành phẩm tồn đầu năm là 2.200 sản phẩm, số lượng thành phẩm tồn kho cuốI năm theo mong muốn là 1.000 sản phẩm.

4/ Định mức nguyên liệu để sản xuất 1 sản phẩm là: 0,2kg/sp với đơn giá 20.000đ/kg. Nguyên vật liệu tồn cuối mỗi tháng tương đương với 10% lượng nguyên vật liệu sử dụng tháng đến. Lượng vật liệu tồn cuối tháng 3 là 170 kg. Nhà cung cấp cho phép công ty trả tiền mua nguyên vật liệu sau 1 tháng mua hàng. Số tiền còn nợ nhà cung cấp trên bảng cân đối kế toán là số tiền công ty đã mua nguyên vật liệu trong tháng 12 và sẽ được công ty trả trong tháng 1.

5/ Để sản xuất 1 sản phẩm cần 0,5 giờ công, với đơn giá 6.000đ/giờ. Chi phí nhân công phát sinh trong tháng nào thì trả ngay cho công nhân trong tháng đó.

6/ Chi phí sản xuất chung dự kiến:

- Định phí sản xuất chung hàng tháng là 5.000.000đ/tháng trong đó chi phí khấu hao là 1.000.000đ, các chi khác đều trả bằng tiền trong tháng phát sinh.

- Biến phí sản xuất chung trên một giờ công lao động trực tiếp là 2.000đ/giờ. Các biến phí sẽ được thanh toán bằng tiền trong tháng khi chi phí được ghi nhận.

7/ Biến phí bán hàng gồm: hoa hồng, biến phí quản lý… chiếm 0,5% doanh thu. Định phí bán hàng và quản lý hàng tháng là 2.000.000đ, trong đó chi phí khấu hao là 500.000. *Các chi phí phát sinh trả bằng tiền khi chi phí được ghi nhận*

8/ Các thông tin bổ sung: công ty sử dụng phương pháp FIFO trong tính giá thành phẩm xuất kho, đầu và cuối mỗi tháng khồn có sản phẩm dở dang. Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp 28%.

Với các thông tin trên, dự toán tổng thể của công ty được lập như sau:

a. Dự toán tiêu thụ

Bảng 5.10. Dự toán tiêu thụ

Chỉ tiêu	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3
1.Số lượng sản phẩm tiêu thụ (cái)	5.000	8.000	6.000
2. Đơn giá (10.000đ)	10	10	10
3. Doanh thu (1.000đ)	50.000	80.000	60.000

Dựa trên dự toán tiêu thụ, lịch thu tiền dự kiến được lập

Bảng 5.11. Dự kiến lịch thu tiền

Chỉ tiêu	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3
1. Doanh thu (1.000đ)	50.000	80.000	60.000
2. Thu tiền trong tháng bán hang = (1) x0,6	30.000	48.000	36.000
3. Thu tiền sau 1 tháng bán hang	16.000*	20.000	32.000
4. Tổng tiền thu được trong tháng = (2) + (3)	46.000	68.000	68.000

"*" là số tiền phải thu khách hàng trên bảng cân đối kế toán

b. Dự toán sản xuất

Bảng 5.12. Dự toán sản xuất

Chỉ tiêu	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3
1.Số lượng sản phẩm tiêu thụ (cái)	5.000	8.000	6.000
2. Số lượng TP tồn kho cuối kì	1.600	1.200	1.000
3. Tổng nhu cầu thành phẩm	6.600	9.200	7.000

4. Số lượng TP tồn kho đầu kì	2.200	1.600	1.200
5. Số lượng TP cần sản xuất	4.400	7.600	5.800

c. Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Bảng 5.13. Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Chỉ tiêu	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3
1. Số lượng TP cần sản xuất 2. Định mức vật liệu/sp (kg/sp)	4.400 0,2	7.600 0,2	5.800 0,2
3. Tổng lượng vật liệu dung vào SX	880	1.520	1.160
4. Đơn giá VL (1.000đ/kg)	20	20	20
5. Chi phí NVL TT (1.000đ)	17.600	30.400	23.200

d. Dự toán cung ứng vật liệu

Bảng 5.14. Dự toán cung ứng vật liệu

Chỉ tiêu	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3
1. Tổng lượng vật liệu dùng vào SX (kg)	880	1.520	1.160
2. Lượng vật liệu tồn cuối kì (kg)	152	160	170
3. Tổng nhu cầu về lượng vật liệu (kg)	1.032	1.680	1.330
4. Lượng vật liệu tồn đầu kì (kg)	150	152	160
5. Lượng vật liệu mua vào (kg)	882	1.528	1.170
6. Đơn giá vật liệu (1.000đ/kg)	20	20	20
7. Số tiền cần mua vật liệu (1.000đ)	17.640	30.560	23.400
8. Trả tiền mua vật liệu (1.000đ)	20.000	17.640	30.560

e. Dự toán chi phí nhân công trực tiếp

Bảng 5.15. dự toán chi phí nhân công trực tiếp

Chỉ tiêu	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3

1. Số lượng TP cần sản xuất (sp)	4.400	7.600	5.800
2. Định mức giờ công/sp (g/sp)	0,5	0,5	0,5
3. Tổng giờ công dùng vào SX (g)	2.200	3.800	2.900
4. Đơn giá giờ công (1.000đ/kg)	6	6	6
5. Chi phí NC TT (1.000đ)	13.200	22.800	17.400
6. Chi trả tiền lương cho công nhân (1.000đ)	13.200	22.800	17.400

f. dự toán chi phí sản xuất chung

Bảng 5.16. Dự toán chi phí sản xuất chung

Chỉ tiêu	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3
1. Tổng giờ công dùng vào SX	2.200	3.800	2.900
2. Biến phí SXC/ giờ công (1.000đ/g)	2	2	2
3. Tổng biến phí SXC (1.000đ)	4.400	7.600	5.800
4. Định phí sản xuất chung (1.000đ)	5.000	5.000	5.000
5. Tổng chi phí SXC (1.000đ)	9.400	12.600	10.800

g. Dự toán giá vốn hàng bán

Bảng 5.17. Dự toán giá vốn hàng bán

Chỉ tiêu	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3
1. Chi phí NVL trực tiếp (1.000đ)	17.600	30.400	23.200
2. Chi phí NC trực tiếp (1.000đ)	13.200	22.800	17.400
3. Tổng chi phí SXC (1.000đ)	9.400	12.600	10.800
4. Tổng chi phí SX (tổng giá thành)	40.200	65.800	51.400
5. Số lượng sản phẩm sản xuất	4.400	7.600	5.800
6. Giá thành đơn vị	9,14	8,65	8,86
7. Số lượng s.phẩm tồn kho cuối kì	1.600	1.200	1.000

8. Giá thành sản phẩm tồn kho đầu kì	19.140	14.618,19	10.389,47
9.Giá thành sản phẩm tồn kho cuối kì	14.618,19	10.389,47	8.862
10. Giá vốn hàng bán			

g. Dự toán báo cáo lãi lỗ

Bảng 5.19. Báo cáo lãi lỗ dự toán

Chỉ tiêu	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3
1. Doanh thu (1.000đ)	50.000,00	80.000,00	60.000,00
2. Giá vốn hàng bán	47.721,80	70.028,72	52.927,47
3. Lợi nhuận gộp	5.278,19	9.971,28	7.072,53
4. Biến phí bán hang và quản lý DN	2.500	4.000	3.000
5. định phí bán hang và quản lí doanh nghiệp	2.000	2.000	2.000
6. Lợi nhuận trước thuế	778,19	3.971,28	2.072,53

h. Dự toán vốn bằn tiền

Bảng 5.20. Dự toán vốn bằng tiền

Chỉ tiêu	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3
1. Dòng tiền thu trong tháng[10]	46.000	68.000	68.000
2.Trả tiền mua vật liệu[11]	20.000	17.640	30.560
3. Trả lương[12]	13.200	22.800	17.400
4. Trả tiền chi phí sản xuất chung[13]	8.400	11.600	9.800
5.Trả tiền cho biến phí bán hàng và quản lý[14]	2.500	4.000	3.000

[10] Lấy từ lịch thu tiền dự kiến
[11] Lấy từ dự toán cung ứng vật liệu
[12] Lấy từ dự toán chi phí nhân công trực tiếp
[13] Lấy từ dự toán chi phí sản xuất chung loại trừ phần khấu hao
[14] Lấy từ dòng 4 của báo cáo lãi lỗ dự toán

6Trả tiền cho định phí bán hàng và quản lý[15]	1.500	1.500	1.500
7.Tổng dòng tiền ra	45.600	57.540	62.260
8. Chênh lệch thu chi	400	10.460	5.740
9. Tiền tồn đầu kì	10.000	10.400	20.860
10. tiền tồn cuối kì	10.400	20.860	26.600

k. Dự toán bảng cân đối kế toán (đvt: 1.000đ)

Bảng 5.21. Bảng cân đối kế toán dự toán

Tài sản	**ĐN (1.000đ)**	**31/3/X**	**Nguồn vốn**	**ĐN (1.000đ)**	**31/3/X**
Tiền	10.000	26.600[16]	Phải trả nhà cung cấp	20.000	23.400[17]
Nợ phải thu khách hàng	16.000	24.000[18]	Nguồn vốn kinh doanh	75.000	75.000
Nguyên vật liệu	3.000	3.400[19]	Lợi nhuận chưa phân phối	5.000	11.822[20]
Thành phẩm	19.140	8.862[21]			
Nguyên giá TSCĐ	57.000	57.000			
Hao mòn TSCĐ	(5.140)	(9.640)[22]			
Tổng	**100.000**	**110.222**	**Tổng**	**100.000**	**110.222**

Ví dụ trên đây có thể áp dụng chung cho các loại hình doanh nghiệp khác. Ở các doanh nghiệp thương mại, việc lập dự toán cũng chủ yếu dựa vào dự báo nhu cầu thị trường. Đây là công việc khó khăn và quan trọng nhất mà doanh nghiệp phải tiến hành. Điểm khác biệt trong qúa trình xây dựng dự toán ở doanh nghiệp thương mại so với doanh nghiệp sản xuất là doanh nghiệp không quan tâm đến chi phí sản xuất mà chỉ lập

[15] Lấy từ dòng 5 của báo cáo lãi lỗ dự toán trừ phần chi phí khấu hao
[16] Lấy từ tiền tồn cuối kì trong dự toán vốn bằng tiền
[17] Lấy từ số tiền cần mua vật liệu trong tháng 3 trong dự toán cung ứng vật liệu
[18] Khoản phải thu cuối quí 1 bằng 40% doanh thu bán hàng tháng 3
[19] Chỉ tiêu này bằng d lượng hang tồn kho cuốI tháng 3 x đơn giá vật liệu
[20] Chỉ tiêu này được tính bằng lợi nhuận chưa phân phối đầu năm công với phần lợi nhuận của 3 tháng đầu năm lấy từ báo cáo lãi lỗ
[21] Lấy từ giá thành sản phẩm tồn kho cuối tháng 3 trên dự toán giá vốn hàng bán
[22] Bằng giá trị đã khấu hao tính đến đầu năm cộng với giá trị khấu hao trong 3 tháng (4.500.000đ)

dự toán mua vào và dự toán dự trữ cuối kỳ. Dự toán mua hàng còn phản ảnh các khoản phải trả và thời điểm thanh toán thực tế trong kỳ.

Quá trình xây dựng dự toán ở các doanh nghiệp du lịch dịch vụ có những đặc thù riêng. Các doanh nghiệp này không bán sản phẩm hàng hóa mà chỉ cung cấp dịch vụ như giặt ủi, lưu trú, lữ hành, ăn uống ... Do vậy, qúa trình xây dựng dự toán bắt đầu từ công tác dự báo doanh thu đạt được từ hoạt động cung cấp dịch vụ. Ở các doanh nghiệp này, quá trình xây dựng dự toán đơn giản hơn vì các doanh nghiệp này không có nhu cầu về sản xuất hoặc mua một khối lượng lớn sản phẩm hàng hóa. Việc lập dự toán chủ yếu quan tâm đến chi phí hoạt động của doanh nghiệp.

4.4. DỰ TOÁN LINH HOẠT

4.4.1. Sự cần thiết của dự toán linh hoạt

Khi doanh nghiệp lập dự toán dựa trên một mức hoạt động cụ thể thì dự toán này được gọi là dự toán tĩnh. Dự toán tĩnh không phù hợp với việc phân tích và kiểm soát chi phí, nhất là chi phí sản xuất chung, bởi vì mức hoạt động thực tế thường có sự khác biệt so với mức hoạt động dự toán. Chính vì vậy, cần xây dựng một loại dự toán có thể đáp ứng được yêu cầu phân tích trong trường hợp mức hoạt động thực tế khác với mức hoạt động mà dự toán tĩnh đã lập, đó chính là dự toán linh hoạt. Dự toán linh hoạt là dự toán được xây dựng dựa trên một phạm vi hoạt động thay vì một mức hoạt động.

Dự toán linh hoạt khác với dự toán tĩnh ở hai điểm cơ bản. Thứ nhất, dự toán linh hoạt không dựa trên một mức hoạt động mà dựa trên một phạm vi hoạt động. Thứ hai là kết quả thực hiện không phải so sánh với số liệu dự toán ở mức hoạt động dự toán. Nếu mức hoạt động thực tế khác với mức hoạt động dự toán, một dự toán mới sẽ được lập ở mức hoạt động thực tế để so sánh với kết quả thực hiện.

4.4.2. Trình tự lập dự toán linh hoạt

Dự toán linh hoạt được xây dựng dựa trên mô hình ứng xử của chi phí. Trình tự lập dự toán linh hoạt có thể khái quát qua các bước như sau:

Bước 1: Xác định phạm vi phù hợp cho đối tượng được lập dự toán.

Bước 2: xác định cách ứng xử của chi phí, tức phân loại chi phí thành biến phí, định phí. Đối với chi phí hỗn hợp, cần phân chia thành biến phí và định phí dựa trên các phương pháp ước lượng chi phí đã được giới thiệu trong chương 2.

Bước 3: Xác định biến phí đơn vị dự toán. Trong đó:

Tổng biến phí dự toán

Biến phí đơn vị dự toán = ----------
Tổng mức hoạt động dự toán

Bước 4: Xây dựng dự toán linh hoạt, cụ thể:

- *Đối với biến phí:*

Tổng biến phí đã điều chỉnh = Mức hoạt động thực tế X Biến phí đơn vị dự toán

- *Đối với định phí*: định phí không thay đổi vì doanh nghiệp vẫn nằm trong phạm vi hoạt động liên quan.

Để hiểu rõ hơn về dự toán linh hoạt, ta hãy xem xét trường hợp ở công ty ABC. Công ty ABC đã xây dựng dự toán tĩnh sản xuất 25.000 sản phẩm nhưng thực tế chỉ sản xuất được 20.000 sản phẩm. Báo cáo phân tích chi phí sản xuất của công ty được lập như sau:

Bảng 5.22. báo cáo phân tích chi phí dựa trên dự toán tĩnh

Chỉ tiêu	Dự toán	Thực hiện	chênh lệch
1. Số lượng sản phẩm sản xuất (sp)	25.000	20.000	-5.000
2. Biến phí sản xuất (1.000đ)	162.500	138.000	-24.500
a. Chi phí NVL TT (1.000đ)	75.000	64.000	-11.000
b. Chi phí NCTT (1.000đ)	50.000	44.000	-6.000
c. Biến phí sản xuất chung (1.000đ)	37.500	30.000	7.500
3. Định phí sản xuất chung (1.000đ)	20.000	22.000	+2.000
4. Tổng chi phí sản xuất	**182.500**	**160.000**	**-22.500**

Nếu nhìn vào bảng phân tích trên đánh giá rằng tất cả các biến phí sản xuất thực tế thấp hơn dự toán và công ty đã hoàn thành kế hoạch về chi phí thì đó có thể là một kết luận sai lầm. Bởi vì dự toán tĩnh được lập dựa trên mức sản xuất là 25.000 sản phẩm; trong khi đó, chi phí sản xuất thực tế lại dựa trên mức sản xuất là 20.000 sản phẩm. Để phân tích, đánh giá chính xác tình hình chi phí sản xuất của công ty, dự toán linh hoạt sẽ được lập để đáp ứng yêu cầu này.

Để lập dự toán linh hoạt cho các mức sản xuất 20.000sp, 22.000sp và 25.000sp, cần xác định phạm vi phù hợp của công ty và phân loại chi phí theo cách ứng xử. Bước tiếp theo là xác định biến phí đơn vị dự toán:

Bảng 5.23. Bảng tính biến phí đơn vị dự toán

Biến phí	Tổng biến phí dự toán	tổng số lượng sp sx dự toán	Biến phí đơn vị dự toán
a. Chi phí NVL TT (1.000đ)	75.000	25.000	3
b. Chi phí NCTT (1.000đ)	50.000	25.000	2
c. Biến phí sản xuất chung (1.000đ)	37.500	25.000	1,5

Khi biến phị đơn vị dự toán đã được xác định, dự toán linh hoạt cho 3 mức sản xuất trên được lập như sau:

Bảng 5.24. Lập dự toán linh hoạt

Chỉ tiêu	Biến phí đơn vị dự toán	Dự toán linh hoạt		
		20.000 sp	22.000 sp	25.000 sp
2. Biến phí sản xuất (1.000đ)	6.5	130.000	143.000	162.500
a. Chi phí NVL TT (1.000đ)	3	60.000	66.000	75.000
b. Chi phí NCTT (1.000đ)	2	40.000	44.000	50.000
c. Biến phí SXC (1.000đ)	1,5	30.000	33.000	37.500
3. Định phí SXC (1.000đ)		20.000	20.000	20.000
4. Tổng chi phí sản xuất (1.000đ)		150.000	163.000	182.500

Để phân tích đánh giá chính xác chi phí sản xuất, đựa vào dự toán linh hoạt và số liệu chi phí sản xuất thực tế, công ty có thể lập lại bảng phân tích chi phí dựa trên cùng mức sản xuất là 20.000 sản phẩm như sau:

Bảng 5.25. Bảng phân tích chi phí dựa trên dự toán linh hoạt

Chỉ tiêu	Dự toán	Thực hiện	chênh lệch
1. Số lượng sản phẩm sản xuất (sp)	20.000	20.000	0
2. Biến phí sản xuất (1.000đ)	130.000	138.000	+8.000

a. Chi phí NVL TT (1.000đ)	60.000	64.000	+4.000
b. Chi phí NCTT (1.000đ)	40.000	44.000	+4.000
c. Biến phí sản xuất chung (1.000đ)	30.000	30.000	0
3. Định phí sản xuất chung (1.000đ)	20.000	22.000	+2.000
4. Tổng chi phí sản xuất	150.000	160.000	+10.000

Từ bảng phân tích này cho thấy chỉ có biến phí sản xuất chung hoàn thành kế hoạch đã đặt ra, còn các phi phí khác đều cao hơn so với dự toán, trong đó tổng biến phí cao hơn dự toán là 8.000.000đ và định phí sản xuất chung cao hơn dự toán là 2.000.000đ. Công ty cần phân tích chi tiết để xác định nguyên nhân và có giải pháp phù hợp. Vấn đề này sẽ được trình bày trong chương tiếp theo của giáo trình này.

CHƯƠNG 5. KIỂM SOÁT DOANH THU VÀ CHI PHÍ

Làm thế nào để nhà quản trị có thể kiểm soát được doanh thu và chi phí? Đó là câu hỏi được đặt ra cho mỗi nhà quản trị. Hệ thống kiểm soát bao gồm 3 yếu tố cơ bản: đó là dự toán hay định mức được xác định trước khi quá trình bắt đầu, số liệu thực hiện và so sánh giữa thực hiện với kế hoạch hay dự toán của từng bộ phận trong đơn vị.

Qúa trình kiểm soát được thực hiện tùy thuộc vào việc phân chia trách nhiệm trong doanh nghiệp, hay nói cách khác phụ thuộc vào việc phân cấp trách nhiệm trong doanh nghiệp. Chính vì thế, để kiểm soát doanh thu và chi phí cần xác định rõ trách nhiệm, thành quả của từng bộ phận trong đơn vị; lập kế hoạch và dự toán doanh thu, chi phí; và đánh giá ảnh hưởng của các nhân tố lượng, giá đến thành quả của từng bộ phận. Như vậy, phân cấp quản lý là cơ sở để xác định các trung tâm trách nhiệm. Các phần sau của chương sẽ đi vào nội dung cụ thể những vấn đề này.

5.1. PHÂN CẤP QUẢN LÝ VÀ CÁC TRUNG TÂM TRÁCH NHIỆM

Các nhà quản trị nhận thấy rằng các báo cáo bộ phận rất có giá trị đối với một tổ chức phân quyền. Một tổ chức phân quyền là tổ chức mà quyết định được đưa ra không chỉ từ cấp quản lý cao nhất trong đơn vị mà được trải dài trong một tổ chức ở các cấp quản lý khác nhau. Các nhà quản trị các cấp đưa ra quyết định liên quan đến phạm vi và trách nhiệm của họ. Trong một tổ chức phân quyền mạnh mẽ, các nhà quản trị bộ phận có quyền tự do trong việc ra quyết định trong giới hạn của mình mà không có sự cản trở của cấp trên, ngay ở cấp quản lý thấp nhất trong đơn vị. Ngược lại, trong một tổ chức tập quyền, mọi quyết định được đưa ra từ cấp quản lý cao nhất trong đơn vị. Mặc dù có nhiều đơn vị tổ chức theo hướng kết hợp của cả 2 chiều hướng trên, nhưng ngày nay, nhiều đơn vị nghiên về hướng phân quyền bởi vì hệ thống phân quyền mang lại nhiều ưu điểm. Đó là:

- Việc ra quyết định được giao cho các cấp quản trị khác nhau, nhà quản trị cấp cao không phải xử lý sự vụ mà có nhiều thời gian hơn để tập trung vào các vấn đề chiến lược của đơn vị.

- Việc cho phép các nhà quản trị các cấp ra quyết định là một cách rèn luyện tốt nhất để các nhà quản trị không ngừng nâng cao năng lực cũng như trách nhiệm của mình trong đơn vị.

• Việc uỷ quyền ra quyết định và chịu trách nhiệm về quyết định thường tạo ra sự hài lòng trong công việc cũng như khuyến khích sự nỗ lực của các nhà quản trị bộ phận.

• Quyết định được xem là tốt nhất khi nó được đưa ra ở nơi mà cấp quản lý hiểu rõ về vấn đề. Thường thì các nhà quản tri cấp cao không thể nắm bắt được tất cả các vấn đề từ các bộ phận chức năng trong toàn đơn vị.

• Phân cấp quản lý còn là cơ sở để đánh giá thành quả của từng nhà quản trị, và qua việc phân cấp quản lý, các nhà quản trị các cấp có cơ hội chứng minh năng lực của mình.

Tuy nhiên, việc phân cấp quản lý cũng có những hạn chế nhất định. Bởi vì, sự phân cấp quản lý dẫn đến sự độc lập tương đối giữa các bộ phận, do đó các nhà quản trị bộ phận thường không biết được quyết định của mình sẽ ảnh hưởng như thế nào đến các bộ phận khác trong tổ chức. Mặt khác, các bộ phận độc lập tương đối thường quan tâm đến mục tiêu của bộ phận mình hơn là mục tiêu chung của toàn đơn vị vì họ được đánh gía thông qua thành quả mà bộ phận họ đạt được. Điều này có thể gây tổn hại cho mục tiêu chung của đơn vị.

Trong một tổ chức phân quyền, các bộ phận thường được xem như là các trung tâm trách nhiệm. Một trung tâm trách nhiệm được xác định gồm một nhóm hoạt động được giao cho một hay một nhóm nhà quản trị. Ví dụ một phân xưởng sản xuất là trung tâm trách nhiệm cho quản đốc phân xưởng, một công ty có thể là trung tâm trách nhiệm của giám đốc. Hệ thống kế toán trách nhiệm sẽ đánh giá kết quả hoạt động cuả từng trung tâm trách nhiệm thông qua các báo cáo bộ phận và nhà quản trị cấp cao sẽ sử dụng thông tin của kế toán trách nhiệm để đánh giá các nhà quản trị các cấp và khuyến khích họ trong công việc để đem lại hiệu quả cao nhất cho đơn vị. Trong một đơn vị, các trung tâm trách nhiệm bao gồm:

Trung tâm chi phí là trung tâm trách nhiệm mà đầu vào được lượng hoá bằng tiền còn đầu ra thì không lượng hoá được bằng tiền. Trung tâm chi phí có thể là một bộ phận sản xuất, một phòng ban chức năng…, và nhà quản trị ở các bộ phận này có trách nhiệm kiểm soát chi phí phát sinh ở bộ phận mình. Trung tâm chi phí được chi thành hai loại là trung tâm chi phí tự do và trung tâm chi phí định mức.

Trung tâm doanh thu là trung tâm trách nhiệm mà đầu ra có thể lượng hoá bằng tiền còn đầu vào thì không lượng hoá được bằng tiền. Ví dụ bộ phận bán hàng tiếp thị chỉ chịu trách nhiệm về doanh thu mà không chịu trách nhiệm về giá thành sản phẩm.

Trung tâm lợi nhuận là trung tâm trách nhiệm mà nhà quản trị phải chịu trách nhiệm về lợi nhuận phát sinh trong bộ phận mình. Nghĩa là nhà quản trị chịu trách nhiệm cả về doanh thu và chi phí.

Trung tâm đầu tư là trung tâm trách nhiệm không chỉ lượng hoá bằng tiền đầu vào, đầu ra mà cả lượng vốn sử dụng ở trung tâm. Như vậy, nhà quản trị ở trung tâm đầu tư chịu trách nhiệm cả về doanh thu, chi phí và vốn đầu tư.

5.2. CHI PHÍ ĐỊNH MỨC

5.2.1. Khái niệm và vai trò của chi phí định mức

Chi phí định mức (Standard cost) là chi phí dự tính cho việc sản xuất một sản phẩm hoặc cung cấp dịch vụ. Khi chi phí định mức tính cho toàn bộ số lượng sản phẩm sản xuất hay dịch vụ cung cấp thì chi phí định mức được gọi là chi phí dự toán.

Chi phí định mức được sử dụng như là thước đo trong hệ thống dự toán của doanh nghiệp. Khi một doanh nghiệp sản xuất nhiều loại sản phẩm, kế toán quản trị sẽ sử dụng chi phí định mức để xác định tổng chi phí dự toán để sản xuất sản phẩm. Sau khi quá trình sản xuất được tiến hành, kế toán quản trị sẽ so sánh giữa chi phí thực tế và dự toán để xác định sự biến động về chi phí. Đây chính là cơ sở để kiểm soát chi phí.

Chi phí định mức còn là cơ sở cho việc lập dự toán vốn bằng tiền và hàng tồn kho, bởi vì dựa vào định mức, kế toán quản trị tính được lượng tiền cần cho việc mua nguyên vật liệu, trả lương cho người lao động cũng như lượng vật liệu cần dự trữ cho quá trình sản xuất, từ đó có chính sách đặt hàng hợp lý.

Chi phí định mức cũng giúp cho quá trình thực hiện kế toán trách nhiệm, vì chi phí định mức là một trong các thước đo để đánh giá thành quả của các trung tâm trách nhiệm, nhất là trung tâm chi phí.

5.2.2. Các phương pháp xây dựng định mức chi phí

Để thiết lập chi phí định mức, kế toán quản trị thường sử dụng các phương pháp sau:

Phân tích dữ liệu lịch sử: phương pháp này được sử dụng khi quá trình sản xuất đã chín muồi, doanh nghiệp đã có nhiều kinh nghiệm trong quá trình sản xuất, số liệu về chi phí sản xuất trong quá khứ có thể cung cấp một cơ sở tốt cho việc dự đoán chi phí sản xuất trong tương lai. Kế toán quản trị cần điều chỉnh lại chi phí lịch sử cho phù hợp với tình hình hiện tại về giá cả, hay sự thay đổi về công nghệ trong quá trình sản xuất.

Ví dụ, lượng bông dùng để sản xuất 1 kg sợi năm nay sẽ giống năm trước trừ khi có sự thay đổi trong công nghệ sản xuất sợi. Tuy nhiên, giá của bông có thể thay đổi so với năm trước thì khi đó một định mức mới cần được xây dựng cho việc sản xuất một kg sợi.

Mặc dù số liệu lịch sử là một cơ sở tốt để xây dựng định mức chi phí, phương pháp này có nhược điểm là không phản ảnh được sự thay đổi về công nghệ hay những thay đổi trong quá trình sản xuất. Hoặc khi doanh nghiệp sản xuất một sản phẩm mới, chi phí lịch sử không có sẵn.Trong trường hợp này, kế toán quản trị phải sử dụng phương pháp khác.

Phương pháp kỹ thuật: theo phương pháp này, quá trình sản xuất sản phẩm được phân tích để xác công việc phát sinh chi phí. Trong phương pháp kỹ thuật, kế toán quản trị phải kết hợp với các nhân viên kỹ thuật, người am hiểu công việc để nghiên cứu thời gian, thao tác công việc nhằm xác định lượng nguyên vật liệu và lao động hao phí cần thiết để sản xuất sản phẩm trong điều kiện về công nghệ, trình độ quản lý và nguồn nhân lực hiện tại của doanh nghiệp.

Phương pháp kết hợp: kế toán quản trị thường kết hợp cả hai phương pháp là phân tích dữ liệu lịch sử và phương pháp kỹ thuật trong quá trình xây dựng chi phí định mức. Ví dụ khi có một sự thay đổi trong công nghệ sản xuất của một bộ phận, kế toán quản trị cần kết hợp với bộ phận kỹ thuất để xác định chi phí định mức cho bộ phận mới thay đổi đó.

5.2.3. Xây dựng định mức chi phí sản xuất

5.2.3.1. Xây dựng định mức chi phí nguyên vật liệu

Để xây dựng định mức chi phí nguyên vật liệu, kế toán quản trị thường xây dựng riêng định mức về lượng và định mức về gía. *Định mức về lượng* vật liệu bao gồm lượng vật liệu trực tiếp để sản xuất 1 sản phẩm trong điều kiện lý tưởng cộng với lượng vật liệu tính cho sản phẩm hỏng. Định mức về lượng vật liệu tại một doanh nghiệp có thể được xác định như sau:

+ Lượng vật liệu dùng để sản xuất một sản phẩm	xxxx
+ Lượng vật liệu tính cho sản phẩm hỏng	xxxx
Định mức về lượng vật liệu để sản xuất một sản phẩm	xxxx

Định mức về giá vật liệu trực tiếp bao gồm giá mua vật liệu, cộng với chi phí thu mua. Định mức về giá vật liệu của một doanh nghiệp có thể được xác đinh như sau:

+ Giá mua 1 đơn vị vật liệu	xxxx
+ Chi phí thu mua	xxxx

Định mức về giá vật liệu xxxx

Sau khi xây dựng định mức về lượng và giá vật liệu trực tiếp, định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp được tính bằng định mức về lượng vật liệu nhân với định mức về giá vật liệu trực tiếp.

5.2.3.2. Xây dựng định mức chi phí nhân công trực tiếp

Định mức chi phí nhân công trực tiếp cũng được xây dựng bao gồm định mức về lượng và định mức về giá.

Định mức về lượng bao gồm lượng thời gian cần thiết để sản xuất một sản phẩm. Để xác định thời gian cần thiết cho việc sản xuất một sản phẩm, người ta chia quá trình sản xuất thành các công đoạn, xác định thời gian định mức cho mỗi công đoạn và thời gian định mức cho việc sản xuất sản phẩm được tính bằng tổng thời gian để thực hiện các công đoạn. Một cách khác, có thể xác định thời gian định mức để sản xuất sản phẩm thông qua việc bấm giờ từng công đoạn sản xuất của bộ phận sản xuất thử. Cần lưu ý rằng, thời gian định mức để sản xuất sản phẩm còn bao gồm thời gian nghỉ giải lao, thời gian lau chùi máy móc, và thời gian bảo trì máy. Định mức về lượng thời gian để sản xuất một sản phẩm có thể được xác định:

+ Thời gian cơ bản để sản xuất một sản phẩm	xxxx	
+ Thời gian nghỉ ngơi và thời gian dành cho nhu cầu cá nhân		xxxx
+ Thời gian lau chùi máy và thời gian ngừng việc	xxxx	
Định mức về lượng thời gian để sản xuất một sản phẩm		xxxx

Định mức về giá giờ công lao động không chỉ bao gồm tiền lương, các khoản phụ cấp mà còn các khoản trích theo lương của người lao động như BHXH, BHYT, kinh phí công đoàn. Như vậy, định mức về giá giờ công lao động có thể được xác định như sau:

+ Tiền lương cơ bản một giờ công		xxxx
+ Phụ cấp (nếu có)	xxxx	
+ Các khoản trích theo lương	xxxx	
Định mức đơn giá giờ công		xxxx

Nhiều doanh nghiệp xây dựng đơn giá giờ công chung cho tất cả người lao động trong một bộ phận ngay cả đơn giá tiền lương của người lao động phụ thuộc vào kĩ năng và thời gian công tác. Mục đích của việc xây dựng chi phí định mức này là cho phép nhà quản trị theo dõi việc sử dụng nhân công trong bộ phận mình.

Sau khi xây dựng được định mức về lượng và giá giờ công, định mức chi phí nhân công trực tiếp được xác định bằng định mức lượng thời gian để sản xuất một sản phẩm nhân định mức giá giờ công.

5.2.3.3. Xây dựng định mức biến phí sản xuất chung

Định mức biến phí sản xuất chung được xây dựng tùy thuộc vào việc lựa chon tiêu thức phân bổ biến phí sản xuất chung. Nếu biến phí sản xuất chung được phân bổ dựa trên thời gian thì định mức biến phí sản xuất chung được xây dựng gồm tỉ lệ biến phí sản xuất chung và thời gian. Tỉ lệ ở đây chính là tỉ lệ biến phí sản xuất chung ước tính đã được giới thiệu trong chương 3. Thời gian ở đây chính là tiêu thức phân bổ biến phí sản xuất chung cho sản phẩm. Nếu biến phí sản xuất chung được xác định trên cơ sở từng nội dung chi phí cụ thể, như: vật liệu gián tiếp, tiền lương quản lý phân xưởng, chi phí năng lượng… thì cách lập định mức mỗi loại phí này tương tự như đối với chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và nhân công trực tiếp. Đinh mức về biến phí sản xuất chung được tính bằng định mức về lượng nhân với định mức về giá

5.3. KIỂM SOÁT DOANH THU VÀ CHI PHÍ

Kiểm tra là một chức năng quan trọng trong quản trị. Trong kế toán quản trị kiểm tra trước, trong và sau các quá trình không chỉ nhằm mục đích đánh giá công tác, thành tích của mỗi cá nhân, mỗi bộ phận mà còn hỗ trợ việc tổ chức thực hiện cũng như điều chỉnh dự toán đã được lập của doanh nghiệp và làm cơ sở dự toán cho các kỳ sau.

Kiểm tra thành tích cá nhân ở đây có thể hiểu rằng là việc xem xét đánh giá kết quả, hiệu quả mà mỗi cá nhân, mỗi bộ phận theo mục tiêu mà họ đã chấp nhận trước. Do vậy, nhiệm vụ kiểm tra phải xác định rõ khoảng cách, độ lệch giữa giá trị thực hiện với giá trị dự toán. Mục tiêu của kiểm tra phải trả lời được các câu hỏi sau:

- Mục tiêu của trung tâm hoạt động đã đạt được chưa?
- Các phương tiện dự toán để đạt được mục tiêu này đã thực hiện được chưa?
- Các chuẩn mực đề ra có phù hợp với đặc điểm của doanh nghiệp không?
- Dự toán có hiện thực không?

Mặc dầu có nhiều nguyên nhân dẫn đến các khoản chênh lệch nhưng mục tiêu của kiểm tra là việc xác định trách nhiệm cá nhân. Nhân tố con người trong việc kiểm tra này phải là nhân tố chủ yếu. Do vậy, hệ thống kiểm tra quản trị phải tách riêng được

trách nhiệm cá nhân cũng như xác định nhiệm vụ mà mỗi cá nhân đã chấp nhận trước như thế nào.

Để thực hiện nhiệm vụ này, nội dung của kiểm tra quản trị bao gồm kiểm soát tiêu thụ, kiểm soát sản xuất, kiểm soát chi phí. Để thực hiện tốt kiểm tra này, ta cần phải xem xét được ảnh hưởng của nhân tố lượng và nhân tố giá đến kết quả thực hiện dự toán.

5.3.1. Khái quát chung về nhân tố giá và nhân tố lượng

Khi dự toán được lập, sự chênh lệch giữa dự toán và thực tế là vấn đề không thể tránh khỏi. Sự chênh lệch dữ liệu giữa thực tế so với dự toán đã đặt ra có thể do nhiều nguyên nhân hoặc do dự toán đã lập chưa phù hợp với thực tế, hoặc do trách nhiệm của các bộ phận. Khi chỉ tiêu thực tế phát sinh lớn hơn chỉ tiêu dự toán gọi là kết quả dương, ngược lại chi phí thực tế phát sinh nhỏ hơn chi phí dự toán gọi là kết quả âm.

Trong hoạt động sản xuất kinh doanh, để đơn giản trong kiểm soát các nhân tố ảnh hưởng thường ta chỉ xem xét hai loại nhân tố là: nhân tố do giá và nhân tố do lượng.

Nhân tố do giá là chênh lệch giữa giá đơn vị thực tế với giá đơn vị dự toán nhân với sản lượng sản phẩm, hàng hoá hay dịch vụ thực tế (như sản lượng bán, mua hoặc sử dụng). Ảnh hưởng của nhân tố giá có thể xác định tổng quát như sau:

$$\text{Ảnh hưởng về giá} = \left(\text{Giá đơn vị thực tế} - \text{Giá đơn vị dự toán}\right) \times \text{Lượng thực tế}$$

Nhân tố lượng là chênh lệch giữa khối lượng thực tế và khối lượng dự toán nhân với giá dự toán. Tùy theo từng trường hợp kiểm soát mà khối lượng có thể là lượng sản phẩm tiêu thụ, lượng vật liệu tiêu hao hay lượng sản phẩm sản xuất. Ảnh hưởng của nhân tố lượng có thể xác định tổng quát như sau:

$$\text{Ảnh hưởng về lượng} = \left(\text{Lượng thực tế} - \text{Lượng dự toán}\right) \times \text{Giá đơn vị dự toán}$$

Tính toán chính xác các nhân tố cho phép nhà quản trị thuận lợi hơn khi đánh giá tình hình và hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp.

5.3.2. Kiểm soát kết quả của bán hàng (kiểm tra doanh thu)

Để kiểm soát mức độ bán hàng của doanh nghiệp, thường ta cần phân tích ba mức độ khác nhau: về con người, về sản phẩm, về thị trường, qua đó đánh giá thành

tích của các cá nhân trong cơ cấu tổ chức có trách nhiệm trong doanh nghiệp. Có ba trường hợp sau về kiểm tra kết quả bán hàng:

• Một giám đốc vùng sẽ kiểm tra hoạt động các đại diện của họ về giá và khối lượng bán ra.

• Một giám đốc kinh doanh sẽ phải kiểm tra hoạt động của các vùng khác nhau. Sự thay đổi về khối lượng và giá bán theo sản phẩm cũng là kiểm tra về thành tích của giám đốc vùng.

• Tổng giám đốc thường sẽ kiểm tra tổng doanh thu cũng như sự thay đổi doanh thu từng sản phẩm. Việc kiểm tra này cũng nhằm xem xét lãi gộp của từng sản phẩm, qua đó ra quyết định duy trì hoặc tiếp tục sản xuất, kinh doanh các sản phẩm.

5.3.2.1. Kiểm soát kết quả đại diện bán hàng

Nội dung kiểm soát này nhằm mục đích xem xét kết quả của từng người bán cũng như chênh lệch giữa thực tế đạt được so với dự toán đã được duyệt. Công việc này giúp các giám đốc vùng đánh giá hiệu quả của từng người bán, đồng thời phân tích được các nguyên nhân, xác định được các biện pháp điều chỉnh. Ngoài ra, việc thông báo các chênh lệch cho phép kích thích người bán quan tâm nhiều đến công việc. Báo cáo kiểm tra kết quả đại diện bán hàng có thể như sau:

Vùng I	Chênh lệch dương	Chênh lệch âm
Đại diện bán hàng 1	X	
Đại diện bán hàng 2	X	
Đại diện bán hàng 3		X

Vùng I	Kết quả tháng		Kết quả tích luỹ	
	30% 20% 10%	30% 20% 10%	30% 20% 10%	30% 20% 10%
Đại diện bán hàng 1		*		
Đại diện bán hàng 2	*			
Đại diện bán hàng 3		*		

5.3.2.2. Kiểm soát kết quả doanh thu theo vùng

Giám đốc kinh doanh sẽ kiểm tra hiệu quả các giám đốc vùng đối với việc tiêu thụ sản phẩm của đơn vị. Để thực hiện mục tiêu này thì việc kiểm tra chênh lệch giữa doanh thu thực tế và doanh thu dự toán ít có ý nghĩa. Do vậy, khi nghiên cứu doanh thu theo vùng cần thiết phải tách biệt các khoản chênh lệch giữa doanh thu thực hiện và doanh thu dự toán thành ảnh hưởng của 2 nhân tố:

- Ảnh hưởng của sự thay đổi khối lượng tiêu thụ
- Ảnh hưởng của sự khác nhau của giá bán sản phẩm

Việc tách biệt này nhằm xác định đầy đủ hơn nguyên nhân ảnh hưởng đến doanh thu từng vùng, từng đơn vị, người bán hàng. Kết quả kiểm tra trên đây sẽ cho phép điều chỉnh nhằm thực hiện chính sách kinh doanh ngắn hạn thông qua xem xét lại giá bán, chiến dịch quảng cáo theo các nguyên nhân phân tích.

5.3.2.3. Kiểm soát doanh thu chung

Ở mọi thời điểm, tổng giám đốc phải biết được kết quả và hiệu quả của mạng lưới kinh doanh thông qua việc đánh giá kết quả của từng cá nhân, bộ phận. Hiệu quả này gắn chặt với sản phẩm kinh doanh của đơn vị, một sản phẩm tồi hoặc không phù hợp với nhu cầu của thị trường sẽ không cho phép mạng lưới kinh doanh của đơn vị đạt được hiệu quả cao.

Ví dụ minh họa: Dự toán tiêu thụ ở các vùng của một công ty được thành lập với đơn giá bán dự toán là 10.000 đồng/sp trong 6 tháng đến như sau:

Thị trường	Tháng 7	Tháng 8	Tháng 9	Tháng 10	Tháng 11	Tháng 12
Đà Nẵng	3000	1500	3000	3000	3000	3000
Quảng Nam	1500	750	1500	1500	1500	1500
Thừa thiên-Huế	1800	900	1800	1800	1800	1800
Quảng trị-Quảng Bình	1700	850	1700	1700	1700	1700
Tổng cộng	8000	4000	8000	8000	8000	8000
Doanh thu	80.000.000	40.000.000	80.000.000	80.000.000	80.000.000	80.000.000

Doanh thu thực tế từng vùng được thực hiện ở tháng 7 như sau:

- Đà Nẵng 3.100 sản phẩm với giá bán đơn vị 9.800đ
- Quảng Nam 1.800 sản phẩm với giá bán đơn vị 8.000đ

- Thừa thiên-Huế 1.800 sản phẩm với giá bán đơn vị 10.450đ
- Quảng trị-Quảng Bình 1.500 sản phẩm với giá bán đơn vị 12.000đ

Doanh thu thực tế tổng cộng là: 81.590.000 đồng với khối lượng tiêu thụ thực tế là 8200 và đơn giá bán trung bình một sản phẩm là 9.950đ. Số liệu từ tình huống trên có thể phục vụ cho các nội dung kiểm tra sau:

a. Kiểm soát sản phẩm theo các nhân tố ảnh hưởng

Công việc kiểm tra này nhằm xác định mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đơn giá bán, khối lượng tiêu thụ đến biến động doanh thu của đơn vị. Qua đó xác định trách nhiệm của mỗi bộ phận cũng như các nguyên nhân cụ thể ảnh hưởng đến doanh thu thông qua các nhân tố.

Biến động doanh thu = Ảnh hưởng về lượng đến biến động doanh thu + Ảnh hưởng về giá đến biến động doanh thu

Trong đó

Ảnh hưởng về lượng đến biến động doanh thu = (Số sản phẩm tiêu thụ thực tế - Số sản phẩm tiêu thụ dự toán) x Đơn giá bán sản phẩm theo dự toán

Ảnh hưởng về lượng âm là biểu hiện không tốt, có thể do nhiều nguyên nhân như doanh nghiệp không bán được sản phẩm do chất lượng sản phẩm không tốt, công việc giao nhận thanh toán còn nhiều bất cập, chu kỳ sống của sản phẩm đã đến cuối kỳ, hoặc thị phần của doanh nghiệp đã bắt đầu giảm, sức cạnh tranh kém... Ngược lại nếu ảnh hưởng về lượng dương chứng tỏ doanh nghiệp có số lượng sản phẩm bán vượt trên dự toán. Ảnh hưởng này có thể thể có nhiều nguyên nhân nhưng khi kiểm tra cần chú ý đến việc động viên, cổ động cho bộ phận bán hàng; không nên cứ thấy sản lượng bán tăng lại tăng dự toán bán hàng thì sẽ ảnh hưởng đến hiệu quả doanh nghiệp.

Ảnh hưởng về giá đến biến đông doanh thu = (Đơn giá bán thực tế - Đơn giá bán dự toán) x Số sản phẩm tiêu thụ thực tế

Tương tự ảnh hưởng về lượng, khi kiểm tra biến động về giá cũng cần phải nghiên cứu cụ thể nhằm xác định chính xác các nguyên nhân để có những giải pháp khắc phục. Ảnh hưởng của lượng và giá đối với doanh thu có thể biểu diễn qua đồ thị sau:

Đồ thị 6.1. Ảnh hưởng nhân tố lượng và giá đối với doanh thu

Trong đó Q_0, Q_1: sản lượng tiêu thụ theo dự toán và thực tế

G_0, G_1: đơn giá bán sản phẩm theo dự toán và thực tế

DT: doanh thu bán sản phẩm

AQ: Ảnh hưởng của khối lượng tiêu thụ đến biến động doanh thu

AG: Ảnh hưởng của đơn giá bán đến biến động doanh thu

Ở ví dụ trên, nếu kiểm soát doanh thu trong tháng 7 thì chênh lệch doanh thu của toàn công ty là:

ΔDT = 81.590.000-80.000.000 = + 1.590.000

Doanh thu tăng lên là do ảnh hưởng của hai nhân tố sau:

+ Ảnh hưởng của khối lượng tiêu thụ: (8.200-8.000) x 10.000 = +2.000.000

+ Ảnh hưởng của đơn giá bán hàng: (9.950-10.000)x 8.200 = - 410.000

Tổng hợp: ΔDT = +2.000.000 + (- 410.000) = + 1.590.000 đồng

Như vậy, doanh thu của toàn công ty trong tháng 7 tăng lên 1.590.000 đồng là do tăng khối lượng tiêu thụ toàn công ty 200 sản phẩm làm doanh thu tăng 2 triệu đồng. Ngược lại, giá bán bình quân giảm so với dự toán làm doanh thu giảm 410.000 đồng.

b. Ảnh hưởng của các nhân tố theo từng vùng

Để xem xét biến động doanh thu của từng vùng thị trường đối với biến động của toàn công ty, phần kiểm soát tiếp theo cũng cần xem xét ảnh hưởng của nhân tố khối lượng tiêu thụ và đơn giá bán của từng vùng thị trường. Lấy thị trường Đà nẵng làm minh họa:

Tổng doanh thu thực tế tháng 7 của thị trường Đà nẵng:

3.100 sp x 9.800 đ/sp = 30.380.000 đồng

Tổng doanh thu dự toán tháng 7 của thị trường Đà nẵng:

3.000 sp x 10.000 đ/sp = 30.000.000 đồng

Chênh lệch doanh thu của tháng 7 tại thị trường Đà nẵng:

$\Delta DT = 30.380 - 30.00 = 380$ (ngàn đồng)

Doanh thu tăng so với dự toán là 380.000 đồng là do:

+ Ảnh hưởng của khối lượng tiêu thụ: (3.100 – 3.000) x 10 = + 1.000 (ngàn đồng)

+ Ảnh hưởng của đơn giá bán hàng: (9,8 – 10) x 3.100 = - 620 (ngàn đồng)

Bằng cách phân tích tương tự, ta có thể xác định ảnh hưởng của các nhân tố đối với doanh thu tiêu thụ theo từng vùng thị trường, cũng như ảnh hưởng của từng vùng đối với doanh thu toàn công ty. Số liệu phân tích được thể hiện trên báo cáo sau:

Thị trường	Chênh lệch	Ảnh hưởng của đơn giá bán	Ảnh hưởng của sản lương tiêu thụ
Đà Nẵng	+ 380.000	- 620.000	+ 1.000.000
Quảng Nam	- 600.000	-3.600.000	+ 3.000.000
Thừa thiên-Huế	+ 810.000	+ 810.000	0
Quảng trị - Quảng Bình	+1.000.000	3.000.000	-2.000.000
Tổng cộng	**+ 1.590.000**	**- 410.000**	**+2.000.000**

Với báo cáo trên, việc kiểm tra này là xác định các bộ phận, cá nhân chịu trách nhiệm ảnh hưởng đến từng khoản chênh lệch về doanh thu.

5.3.3. Kiểm soát lợi nhuận

Kiểm soát lợi nhuận của doanh nghiệp nhằm xác định trách nhiệm cụ thể của bộ phận cũng như các nhân tố ảnh hưởng. Để đơn giản ta có thể chỉ cần xem xét ảnh hưởng của thu nhập, của chi phí đối với từng loại sản phẩm, dịch vụ mà không cần dùng phương pháp phân biệt ảnh hưởng các nhân tố lượng, nhân tố giá.

5.3.4. Kiểm soát khối lượng sản xuất

Nội dung này nhằm kiểm tra khối lượng sản xuất có đảm bảo thực hiện mục tiêu bán hàng của doanh nghiệp theo dự toán đã lập. Quá trình kiểm tra này còn nhằm xác định các chênh lệch về khối lượng cũng như chất lượng của sản phẩm ở mỗi bộ phận để đánh giá thành tích của họ. Qua đó có thể xem xét xác định các nguyên nhân ảnh hưởng.

5.3.4. Kiểm soát chi phí sản xuất

Như đã đề cập ở trên, phương pháp dự toán chi phí không những theo dõi chi phí dự toán mà còn theo dõi chi phí thực tế. Chính vì vậy, một trong những ứng dụng của phương pháp này là giúp kiểm soát chi phí chặt chẽ hơn thông qua việc phân tích nhân tố chi phí sản xuất.

5.3.4.1. Kiểm soát chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp bao gồm các chi phí nguyên liệu, vật liệu chính, vật liệu phụ hao phí cho từng quá trình sản xuất. Biến động của chi phí nguyên vật liệu trực tiếp có thể được kiểm soát gắn liền với các nhân tố giá và lượng có liên quan.

a. Phân tích biến động

- *Biến động giá*: là chênh lệch giữa giá nguyên vật liệu trực tiếp kỳ thực tế với giá nguyên vật liệu trực tiếp theo dự toán để sản xuất ra lượng sản phẩm nhất định. Nếu tính trên một đơn vị sản phẩm thì nó phản ánh giá cả của một đơn vị nguyên vật liệu để sản xuất ra một đơn vị sản phẩm đã thay đổi như thế nào so với dự toán.

$$\text{Ảnh hưởng về giá đến biến động NVLTT} = \left| \text{Đơn giá nguyên vật liệu trực tiếp thực tế} - \text{Đơn giá nguyên vật liệu trực tiếp dự toán} \right| \times \text{Lượng nguyên vật liệu trực tiếp thực tế sử dụng}$$

Ảnh hưởng biến động về giá có thể là âm hay dương. Nếu ảnh hưởng là âm chứng tỏ giá vật liệu thực tế thấp hơn giá vật liệu dự toán đặt ra. Tình hình này được đánh giá tốt nếu chất lượng vật liệu đảm bảo. Ngược lại, ảnh hưởng dương thể hiện giá vật liệu tăng so với dự toán và sẽ làm tăng tổng chi phí sản xuất của doanh nghiệp. Xét trên phương diện các trung tâm trách nhiệm thì biến động về giá gắn liền với trách nhiệm của bộ phận cung ứng vật liệu. Khi kiểm soát biến động về giá, cần quan tâm đến các nguyên nhân do biến động của giá vật liệu trên thị trường, chi phí thu mua, chất lượng nguyên vật liệu, thuế và cả các phương pháp tính giá nguyên vật liệu (nếu có).

- *Biến động lượng*:là chênh lệch giữa lượng nguyên vật liệu trực tiếp ở kỳ thực tế với lượng nguyên vật liệu trực tiếp theo dự toán để sản xuất ra lượng sản phẩm nhất định. Biến động về lượng phản ánh tiêu hao vật chất thay đổi như thế nào và ảnh hưởng đến tổng chi phí nguyên vật liệu trực tiếp ra sao. Biến động về lượng được xác định:

Ảnh hưởng về lượng đến biến động NVLTT	=	Nguyên vật liệu trực tiếp thực tế sử dụng	-	Nguyên vật liệu trực tiếp dự toán sử dụng	x	Đơn giá nguyên vật liệu trực tiếp dự toán

Biến động về lượng nếu là kết quả dương thể hiện lượng vật liệu sử dụng thực tế nhiều hơn so với dự toán; còn nếu là kết quả âm thể hiện lượng vật liệu sử dụng tiết kiệm so với dự toán. Nhân tố lượng sử dụng thường do nhiều nguyên nhân, gắn liền với trách nhiệm của bộ phận sử dụng vật liệu (phân xưởng, tổ, đội…). Đó có thể là do khâu tổ chức sản xuất, mức độ hiện đại của công nghệ, trình độ công nhân trong sản xuất... Ngay cả chất lượng nguyên vật liệu mua vào không tốt dẫn đến phế liệu hoặc sản phẩm hỏng nhiều làm cho lượng tiêu hao nhiều. Khi tìm hiểu nguyên nhân của biến động về lượng cũng cần xem đến các nguyên nhân khách quan, như: thiên tai, hỏa hoạn, mất điện…

b. Ví dụ minh họa

Một doanh nghiệp may mặc sử dụng một loại vải để sản xuất theo đơn của khách hàng. Có số liệu về chi phí tiêu chuẩn của vật liệu vải và chi phí thực tế để sản xuất 10.000 chiếc áo như sau:

Đơn giá vải theo dự toán: 30.000 đ/m^2, thực tế là 29.000 đ/m^2

Định mức vải sử dụng để làm một chiếc áo là: 2 m^2/áo.

Tổng số vật liệu sử dụng để sản xuất 10.000 áo là 24200 m^2 , nghĩa là mức tuêu hao thực tế là 2,42 m^2/áo).

Với số liệu trên, chúng ta có thể xác định:

Tổng chi phí vải theo dự toán để sản xuất 10.000 sp: 2 x 10.000 x30 = 600.000 (ng.đồng)

Tổng chi phí vải theo thực tế: 24.200 x 29 = 701.800 (ng. đồng)

Biến động chi phí về vật liệu (a) = 701.800 – 600.000 = + 101.800 (ng. đồng)

+ Biến động về giá của vật liệu

(b) = (29 -30) x 24.200 = -24.200 (ng. đồng)

+ Biến động về lượng vật liệu hao phí

(c) = (24.200 – 10.000 x2) x30 = + 126.000 (ng.đồng)

Tổng hợp: - 24.200 + 126.000 = + 101.800 (ngàn đồng)

Như vậy, chi phí vật liệu vải tăng so với dự toán là do lượng vải sử dụng thực tế tăng so với dự toán làm chi phí tăng 126 triệu đồng, trong khi giá vải giảm 1.000đ/m^2 làm chi phí vật liệu để sản xuất 10.000 chiếc áo giảm 24,2 triệu đồng. Kết quả phân tích trên có thể biểu diễn bằng đồ thị sau:

Quá trình kiểm tra ảnh hưởng các nhân tố đến chênh lệch của chi phí vật liệu trực tiếp có thể được thấy qua sơ đồ phân tích :

5.3.5.2. Kiểm soát chi phí nhân công trực tiếp

Chi phí nhân công trực tiếp bao gồm chi phí lương và các khoản trích theo lương tính vào chi phí, như kinh phí công đoàn, BHXH, BHYT của công nhân trực tiếp vận hành từng quá trình sản xuất. Biến động của chi phí nhân công trực tiếp gắn liền với các nhân tố giá và lượng liên quan.

a. Phân tích nhân tố ảnh hưởng

- *Nhân tố giá*: là chênh lệch giữa giá giờ công lao động trực tiếp thực tế với dự toán để sản xuất ra lượng sản phẩm nhất định. Nhân tố này phản ánh sự thay đổi về giá của giờ công lao động để sản xuất sản phẩm ảnh hưởng đến chi phí nhân công trực tiếp.

$$\text{Ảnh hưởng của giá đến biến động CPNCTT} = \left| \text{Đơn giá nhân công trực tiếp thực tế} - \text{Đơn giá nhân công trực tiếp dự toán} \right| \times \text{Thời gian lao động thực tế}$$

Biến động do giá thường do các nguyên nhân gắn liền với việc trả công lao động như chế độ lương, tình hình thị trường cung cầu lao động, chính sách của nhà nước vv... Nếu ảnh hưởng tăng (giảm) giá là thể hiện sự lãng phí hoặc tiết kiệm chi phí nhân công trực tiếp, thì việc kiểm soát chi phí nhân công còn cho phép ta làm rõ bộ phận chịu trách nhiệm, làm ảnh hưởng đến công tác quản lý chi phí và giá thành. Nhân tố giá tăng hay giảm được đánh giá là tốt hay không tốt phải căn cứ vào chất lượng công nhân tức trình độ và năng lực làm việc của công nhân. Nếu giá giảm so với dự toán nhưng chất lượng vẫn đảm bảo thì sự biến động đó là tốt và ngược lại.

- *Nhân tố lượng*: là chênh lệch giữa số giờ lao động trực tiếp thực tế với dự toán để sản xuất ra lượng sản phẩm nhất định. Nhân tố này phản ánh sự thay đổi về số giờ công để sản xuất sản phẩm ảnh hưởng đến chi phí nhân công trực tiếp hay gọi là nhân tố năng suất. Ảnh hưởng của nhân tố lượng thể hiện như sau:

$$\text{Ảnh hưởng của NSLĐ đến biến động CPNCTT} = \left| \text{Thời gian lao động thực tế} - \text{Thời gian lao động theo dự toán} \right| \times \text{Đơn giá nhân công trực tiếp dự toán}$$

Nhân tố năng suất lao động do nhiều nguyên nhân: có thể là trình độ và năng lực của người lao động thay đổi, do điều kiện trang bị máy móc thiết bị, chính sách lượng của doanh nghiệp. Biến động do nhiều nguyên nhân khác nhau tác động đến chi phí sản xuất có thể do chính quá trình sản xuất của doanh nghiệp hoặc vì biến động của các yếu tố bên ngoài doanh nghiệp. Việc phân tích biến động chi phí sản xuất theo các khoản mục và theo nhân tố giá, nhân tố lượng giúp người quản lý phát hiện, xem xét các yếu tố đã gây ra biến động nhằm đưa ra biện pháp đúng đắn và kịp thời để chấn chỉnh hoặc phát huy các nhân tố đó theo hướng có lợi nhất cho doanh nghiệp .

b. Ví dụ minh họa

Sử dụng lại tình huống trên, tài liệu về tình hình lao động như sau:

- Thời gian tiêu chuẩn để sản xuất 1 chiếc áo là 0,8 giờ/áo
- Thời gian thực tế để sản xuất 1 chiếc áo là 0,88 giờ/áo .
- Đơn giá giờ công lao động trực tiếp thực tế là 19.500 đồng/giờ và theo dự toán là 20.000 đồng/giờ.

Với nguồn số liệu trên thì:

Tổng chi phí nhân công trực tiếp dự toán = 0,8 x 10.000 x 20 = 160.000 (ng.đ)

Tổng chi phí nhân công trực tiếp thực tế = 0,88 x 10.000 x 19,5 = 171.600 (ng.đ)

Biến động chi phí nhân công trực tiếp: 171.600 - 160.000 = + 11.600 (ng.đ)

Ảnh hưởng của nhân tố giá đến chi phí nhân công trực tiếp (b)

(19,5 - 20) x 0,88 x 10000 = - 4.400 (ng.đ)

Ảnh hưởng của nhân tố năng suất lao động đến chi phí nhân công trực tiếp (c)

(8.800 – 0,8 x 10.000) x 20 = + 16.000 (ng.đ)

Tổng hợp: - 4.400 + 16.000 = + 11.600 (ng.đồng)

Kết quả âm của nhân tố giá thể hiện đơn giá lương giờ thực tế thấp hơn dự toán làm cho chi phí nhân công trực tiếp giảm so với dự toán là 4400 (ng.đ). Kết quả dương của nhân tố năng suất lao động thể hiện số giờ để sản xuất ra 10.000 sản phẩm thực tế nhiều hơn số giờ theo dự toán làm cho chi phí nhân công trực tiếp tăng so với dự toán là 16.000(ngđ)

Kết quả phân tích trên có thể biểu diễn bằng đồ thị như sau:

176000 (b)
171600 (a) (c)
160000

Số giờ công

8000 8800
Số giờ DT Số giờ TT
theo SLTT sử dụng

Quá trình kiểm tra ảnh hưởng các nhân tố ảnh hưởng có thể được thấy qua sơ đồ phân tích :

Dưới hình thức đồ thị hay sơ đồ biểu diễn biến động chi phí, giúp cho quản lý có cái nhìn tổng quát hơn về các biến động, rõ ràng và nhanh chóng hơn.

5.3.5.3. Kiểm soát chi phí sản xuất chung

Chi phí sản xuất chung biến động là do sự biến động biến phí sản xuất chung và biến động của định phí sản xuất chung:

Biến động Chi phí SXC	=	Biến động định phí SXC	+	Biến động biến phí SXC

a. Kiểm soát biến động biến phí sản xuất chung

Biến phí sản xuất chung gồm những chi phí gián tiếp liên quan đến phục vụ và quản lý hoạt động sản xuất. Chi phí này thường thay đổi theo sự biến thiên của mức độ hoạt động sản xuất của doanh nghiệp, như: chi phí vật tư gián tiếp, tiền lương bộ phận quản lý trả theo sản phẩm gián tiếp, chi phí năng lượng thay đổi theo số lượng sản phẩm sản xuất ...

Biến động của biến phí sản xuất chung do nhiều nguyên nhân, nhưng về phương pháp phân tích trong kiểm tra, nó cũng được phân tích thành ảnh hưởng của nhân tố giá và nhân tố lượng như đối với chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp.

Ảnh hưởng của nhân tố giá đến biến phí sản xuất chung thường do sự thay đổi của các mức chi phí được xem là biến phí sản xuất chung. Các mức này thay đổi thường do nhiều nguyên nhân như: đơn giá mua vật tư gián tiếp cũng như các chi phí thu mua thay đổi, sự biến động giá cả chung của thị trường, nhà nước thay đổi mức lương,...Nếu biến phí sản xuất chung được xây dựng chung cho nhiều yếu tố chi phí theo mức hoạt động thì ảnh hưởng của nhân tố giá được xác định:

Ảnh hưởng của giá đến biến phí SXC	=	Đơn giá biến phí sản xuất chung thực tế	-	Đơn giá biến phí sản xuất chung dự toán	x Mức độ hoạt động thực tế

Nếu kết quả tính toán là âm có thể dẫn đến một kết luận tốt thuận lợi liên quan đến công tác quản lý chi phí và giảm giá thành tại doanh nghiệp. Ngược lại, kết quả dương là ảnh hưởng không tốt, do vậy phải kiểm tra các bộ phận có liên quan như bộ phận thu mua, cung ứng, bộ phận quản lý, .v.v.

Ảnh hưởng của lượng (mức độ hoạt động) đến biến động của biến phí sản xuất chung được xác định:

Ảnh hưởng của lượng đến biến phí SXC	=	Mức độ hoạt động thực tế	-	Mức độ hoạt động dự toán	x Đơn giá biến phí SXC dự toán

Ảnh hưởng của nhân tố lượng có thể do các nguyên nhân, như tình hình thay đổi sản xuất theo nhu cầu kinh doanh của doanh nghiệp, điều kiện trang thiết bị không

phù hợp phải giảm sản lượng sản xuất hoặc dẫn đến năng suất máy móc thiết bị giảm vv.

b. Kiểm soát định phí sản xuất chung

Định phí sản xuất chung là các khoản chi phí phục vụ và quản lý sản xuất, thường không thay đổi theo sự biến thiên của mức độ hoạt động trong phạm vi phù hợp. Chẳng hạn: tiền lương bộ phận quản lý phân xưởng trả theo thời gian, chi phí bảo hiểm, tiền thuê mặt bằng, khấu hao tài sản cố định vv...là những chi phí không thay đổi theo qui mô sản xuất trong phạm vi hoạt động. Biến động định phí sản xuất chung thường liên quan đến việc thay đổi cấu trúc sản xuất của doanh nghiệp hoặc do hiệu quả sử dụng năng lực sản xuất của doanh nghiệp ...

Kiểm soát định phí sản xuất chung nhằm đánh giá việc sử dụng năng lực tài sản cố định .

Biến động định phí sản xuất chung	=	Định phí sản xuất chung thực tế	-	Định phí sản xuất chung theo dự toán

Khi phân tích định phí sản xuất chung, người ta cần xem xét định phí tùy ý, định phí bắt buộc cũng như định phí kiểm soát được với định phí không kiểm soát được để xác định nguyên nhân, trách nhiệm cụ thể các bộ phận.

Việc sử dụng kém hiệu quả năng lực sản xuất xảy ra khi công ty sản xuất thấp hơn dự toán đặt ra hoặc thấp hơn năng lực bình thường dẫn đến biến động không tốt. Ngược lại, việc sử dụng hiệu quả năng lực sản xuất khi công ty sản xuất vượt trội mức sản xuất dự toán (các điều kiện khác không đổi).

5.3.6. Kiểm soát chi phí bán hàng, chi phí quản lý

Chi phí bán hàng là những chi phí phục vụ cho công tác tiêu thụ, công tác marketing của doanh nghiệp; còn chi phí quản lý doanh nghiệp là các chi phí quản lý hành chính và các chi phí chung khác của toàn doanh nghiệp. Tương tự kiểm soát chi phí sản xuất chung, biến động của chi phí bán hàng và chi phí quản lý là do sự biến động của cả biến phí và định phí.

Đối với biến phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp: để công tác kiểm soát thực sự có ý nghĩa thì việc kiểm soát loại chi phí này cần tiến hành theo từng khoản mục chi phí cụ thể, theo từng nơi phát sinh chi phí. Điều này vừa làm rõ trách nhiệm của từng trung tâm chi phí có liên quan đến hoạt động bán hàng và quản lý, vừa làm rõ biến động cá biệt

của mỗi loại phí đối với tổng chi phí. Cũng như các chi phí khác, biến phí bán hàng và biến phí quản lý doanh nghiệp cũng được phân tích thành nhân tố giá và nhân tố lượng.

Đối với định phí bán hang, quản lý doanh nghiệp: kiểm soát định phí bán hàng và quản lý nhằm đánh giá năng lực sử dụng tài sản cố định và năng lực quản lý trong quá trình bán hàng và hoạt động quản lý nói chung. Kỹ thuật phân tích định phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp cũng tương tự như kỹ thuật áp dụng đối với định phí sản xuất chung.

5.3.7. Kiểm soát chi phí tài chính

Nội dung kiểm soát chi phí tài chính cũng tương tự kiểm soát chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp, do vậy phải xem xét được các nhân tố ảnh hưởng đến biến phí tài chính và định phí tài chính. Các kết luận này sẽ làm cơ sở cho việc hoạch định các chính sách tài chính cũng như điều chỉnh trong hoạt động tài chính của doanh nghiệp.

5.4. KIỂM SOÁT DOANH THU, CHI PHÍ TRONG CÁC TỔ CHỨC PHÂN QUYỀN

5.4.1. Báo cáo kiểm soát ở các trung tâm doanh thu, chi phí

Những nội dung về kiểm soát doanh thu và chi phí nói trên chỉ đề cập đến những nguyên tắc chung trong kiểm soát doanh thu, chi phí và lợi nhuận của một doanh nghiệp. Trên thực tế, khi doanh nghiệp càng phát triển và mở rộng tầm hoạt động ở nhiều địa bàn khác nhau, trên nhiều lĩnh vực kinh doanh thì việc phân cấp quản lý trở thành một nhu cầu thiết yếu. Phân cấp quản lý và việc hình thành các trung tâm trách nhiệm đã được đề cập ở mục 5.1 của chương này. Tuy nhiên, báo cáo kiểm soát ở các tổ chức như vậy nên được xây dựng như thế nào để đánh giá trách nhiệm, và nhà quản trị các cấp có thể kiểm soát hoạt động của đơn vị là một vấn đề cần quan tâm.

Trở lại với khái niệm các trung tâm trách nhiệm đã giới thiệu ở đầu chương, chúng ta có thể phát họa sơ đồ tổ chức quản lý của một công ty để hình dung trật tự của một báo cáo trách nhiêm.

Sơ đồ 5.1. Trung tâm trách nhiệm và cơ cấu tổ chức của công ty

Trong sơ đồ trên, trung tâm chi phí không chỉ là phân xưởng 1 & 2 mà có thể là các phòng, ban, bộ phận ở đơn vị có phát sinh chi phí như bộ phận cung ứng, bộ phận quản lý hành chính, tùy thuộc vào thực tế tổ chức sản xuất và phân cấp quản lý tại đơn vị. Tại phân xưởng 1, nếu hoạt động sản xuất chia ra nhiều hoạt động độc lập nhau thì mỗi hoạt động tại phân xưởng đó cũng có thể là một trung tâm chi phí. Cũng tương tự, nếu hoạt động bán hàng được tổ chức theo nhiều điểm bán hàng, nhiều tổ, nhóm thì mỗi điểm, tổ và nhóm đó đều có thể là một trung tâm doanh thu. Cần chú trong sơ đồ trên là trung tâm doanh thu và trung tâm chi phí là độc lập nhau do phạm vi và nhiệm vụ của mỗi bộ phận, chứ không phải trung tâm chi phí điều hành trung tâm lợi nhuận.

Với cơ cấu tổ chức như trên, việc xây dựng báo cáo kiểm soát sẽ đi từ cấp trách nhiệm thấp nhất đến cấp trách nhiệm cao hơn. Báo cáo ở cấp thấp nhất là báo cáo kiểm soát doanh thu tại các trung tâm doanh thu và báo cáo kiểm soát chi phí tại các trung tâm chi phí. Nhà quản trị ở cấp cao có thể bao quát tình hình thực hiện các mục tiêu của các bộ phận thuộc quyền quản lý của mình, và trong các trường hợp cần thiết có thể yêu cầu kế toán quản trị cung cấp các báo cáo chi tiết tại một bộ phận nào đó theo nhu cầu quản lý. Toàn bộ hệ thống báo cáo kiểm soát trong các tổ chức phân quyền như

vậy gọi là hệ thống báo cáo kế toán trách nhiệm. Đặc trưng của các báo cáo này là đều có số thực hiện, số dự toán hay dự toán linh hoạt nên báo cáo kiểm soát còn được gọi là báo cáo thành quả[23]. Có thể minh họa hệ thống báo cáo kiểm soát chi phí kinh doanh trong điều kiện phân cấp quản lý của công ty B như sau:

Công ty B Báo cáo chi phí tháng 3/ Năm N.				
	Dự toán	Thực hiện	Chênh lệch	
Chi phí sản xuất	1.250.000	1.450.000	+200.000	
Chi phí bán hàng	xxx	xxx	xxx	
Chi phí quản lý doanh nghiệp	xxx	xxx	xxx	
Chi phí tài chính	xxx	xxx	xxx	(1)
Tổng cộng	**7.500.000**	**8.500.000**	**+1.000.000**	

	Dự toán	Thực hiện	Chênh lệch	
Chi phí sản xuất phân xưởng 1	850.000	750.000	-100.000	(2)
Chi phí sản xuất phân xưởng 2	400.000	700.000	+300.000	
Tổng cộng	**1.250.000**	**1.450.000**	**+200.000**	

Báo cáo chi phí sản xuất Phân xưởng 1				
	Dự toán	Thực hiện	Chênh lệch	
Chi phí vật liệu trực tiếp	250.000	240.000	- 10.000	
Chi phí nhân công trực tiếp	150.000	150.000	0	
Chi phí sản xuất chung	450.000	360.000	- 90.000	(3)
Tổng cộng	**850.000**	**750.000**	**-100.000**	

Hệ thống báo cáo của công ty B chia thành 3 mức. Ở mức thứ 1, do công ty B là một trung tâm lợi nhuận nên giám đốc công ty chịu trách nhiệm cuối cùng về toàn bộ doanh thu, chi phí phát sinh tại đơn vị. Do vậy, yêu cầu của người lãnh đạo về báo cáo tình hình thực hiện dự toán chi phí là cơ sở để phát hiện các hiện tượng bất thường trong hoạt động của công ty. Chẳng hạn: với báo cáo minh họa ở trên, có thể thấy chi

[23] Performance Reports

phí trong tháng 3 năm N của toàn công ty vượt dự toán là 1.000.000 đồng, trong đó đáng chú ý là kết quả không tích cực ở hoạt động sản xuất.

Ở mức thứ 2, Báo cáo này chỉ cung cấp thông tin về tình hình thực hiện dự toán chi phí sản xuất toàn công ty. Thông thường, người phụ trách bộ phận sản xuất (phó giám đốc phụ trách kỹ thuật) sẽ chịu trách nhiệm kiểm soát biến động chi phí tại các phân xưởng. Báo cáo ở trên cho thấy biến động chi phí của từng phân xưởng sản xuất tại công ty B.

Ở mức thứ 3, Báo cáo này cung cấp thông tin về tình hình thực hiện dự toán từng loại chi phí ở phân xưởng theo công dụng kinh tế của chi phí. Thông thường, người phụ trách phân xưởng 1 (quản đốc, trưởng xưởng…) sẽ chịu trách nhiệm kiểm soát các biến động chi phí trong phạm vi phân xưởng. Báo cáo kiểm soát có thể đi sâu vào từng loại vật liệu trực tiếp, từng loại phí của chi phí sản xuất chung.

Báo cáo trên chỉ là minh họa cho trường hợp kiểm soát chi phí khi hoạt động sản xuất chỉ tạo ra một sản phẩm. Trong trường hợp có nhiều sản phẩm thì tùy theo yêu cầu quản lý mà báo cáo kiểm soát chi phí trong tổ chức phân quyền có thể chi tiết theo từng sản phẩm ở từng nơi sản xuất. Đối với các loại biến phí, như: chi phí vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, biến phí sản xuất chung, *báo cáo kiểm soát cần nên tách ra yếu tố lượng và yếu tố giá để làm rõ hơn trách nhiệm của các bộ phận, cá nhân đối với biến động chi phí*. Tương tự như vậy, trong trường hợp kiểm soát doanh thu thì việc lập báo cáo cần quan tâm đến tổ chức hệ thống phân phối, đặc điểm của sản phẩm tiêu thụ, sự phân quyền và thời gian lập báo cáo để có thể kiểm soát công tác tiêu thụ ở doanh nghiệp.

5.4.2. Báo cáo thành quả và kiểm soát trung tâm lợi nhuận và đầu tư

Mẫu báo cáo ở trên là mô phỏng cho báo cáo kiểm soát chi phí ở công ty B thuộc Tổng công ty MT. Ý tưởng báo cáo theo nhiều cấp trách nhiệm sẽ được mở rộng cho toàn tổng công ty khi Tổng giám đốc cần kiểm soát tình hình hoạt động của các khu vực và các công ty. Trong những trường hợp như vậy, Báo cáo kết quả kinh doanh theo số dư đảm phí sẽ rất hữu ích để thấy sự đóng góp của từng bộ phận đối với kết quả chung. Có thể minh họa tiếp hệ thống báo cáo đối với lợi nhuận khi giả định bộ phận văn phòng của tổng công ty chỉ điều hành các hoạt động

Báo cáo lợi nhuận của Tổng công ty MT Tháng 3/N			
	Dự toán	Thực hiện	Chênh lệch
Lợi nhuận khu vực Miền Bắc	xxx	xxx	xxx

Lợi nhuận khu vực Miền Trung	**180.000**	**136.000**	**- 44.000**	(1)
Lợi nhuận khu vực Miền Nam	xxx	xxx	xxx	
Định phí chung				
Lợi nhuận Tổng Công ty				

Báo cáo lợi nhuận khu vực Miền Trung				
	Dự toán	Thực hiện	Chênh lệch	
Lợi nhuận Cty A	80.000	81.000	+ 1.000	(2)
Lợi nhuận Cty B	**100.000**	**55.000**	**- 45.000**	
Tổng lợi nhuận khu vực	**180.000**	**136.000**	**- 44.000**	

Báo cáo lợi nhuận của công ty B				
	Dự toán	Thực hiện	Chênh lệch	
Doanh thu	1.000.000	970.000	-30.000	
Biến phí sản xuất của hàng bán	450.000	460.000	-10.000	
Biến phí bán hàng và QLDN	150.000	145.000	-5.000	
Số dư đảm phí	400.000	365.000	- 35.000	(3)
Định phí sản xuất	130.000	137.000	+ 7.000	
Định phí bán hàng và QLDN	170.000	173.000	+ 3.000	
Lợi nhuận kinh doanh	**100.000**	**55.000**	**- 45.000**	

Với cách thiết kế báo cáo như trên, nhà quản trị ở các cấp khác nhau, như tổng giám đốc, giám đốc khu vực, giám đốc công ty sẽ đánh giá mục tiêu lợi nhuận của bộ phận mình phụ trách có đạt được hay không. Ví dụ mô phỏng trên ở công ty MT được chia thành 3 mức. Ở mức 1, Tổng giám đốc sẽ đánh giá lợi nhuận kinh doanh của toàn bộ hoạt động của công ty. Số liệu lợi nhuận có thể chi tiết theo từng vùng, từng khu vực, từng lĩnh vực kinh doanh, qua đó nhà quản trị cấp cao nhất có thể nhận biết và tập trung mọi nỗ lực để nâng cao khả năng sinh lời ở những bộ phận yếu kém.

Ở mức 2, Báo cáo thành quả sẽ cung cấp thông tin về lợi nhuận kinh doanh của từng công ty, từng lĩnh vực kinh doanh tại từng khu vực (từng vùng) theo phân cấp quản lý. Qua đó, Giám đốc khu vực sẽ kiểm soát lợi nhuận của các bộ phận thuộc phạm vi quản lý của mình.

Ở mức 3, Báo cáo thành quả chính là báo cáo kết quả kinh doanh theo số dư đảm phí ở từng trung tâm lợi nhuận. Những phân tích về yếu tố lượng và yếu tố giá cũng cần được quan tâm khi xây dựng báo cáo đánh giá thành quả của từng trung tâm lợi nhuận cụ thể.

Tóm lại, kiểm soát doanh thu, chi phí là cơ sở để kiểm soát lợi nhuận trong một doanh nghiệp. Tuy theo thực tiễn về phân cấp quản lý ở từng doanh nghiệp mà báo cáo kiểm soát được thiết kế theo nhiều tầng, qua đó làm rõ trách nhiệm của từng người quản lý trong phạm vi công việc được giao. Người quản lý thông qua các báo cáo đó để định hướng, tập trung những nỗ lực để nâng cao hiệu quả hoạt động của bộ phận mà mình quản lý.

CHƯƠNG 6. PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ CHI PHÍ- SẢN LƯỢNG - LỢI NHUẬN

Mục tiêu của kế toán quản trị là cung cấp thông tin cần thiết cho các nhà quản lý để ra quyết định. Quyết định hàng ngày tại các doanh nghiệp rất đa dạng, thường liên quan đến việc định giá bán, tăng hay giảm số lượng hàng bán, thay đổi mức chi phí.... Chương này sẽ giúp người học nắm được các nguyên tắc trong xử lý dữ liệu, qua đó có thể biết được cách xác định điểm hòa vốn, lập kế hoạch tiêu thụ trong quan hệ với lợi nhuận và các công cụ để ra quyết định trong ngắn hạn.

1. NỘI DUNG CỦA PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ CHI PHÍ – SẢN LƯỢNG – LỢI NHUẬN

1.1. Những vấn đề chung về phân tích mối quan hệ chi phí - sản lượng - lợi nhuận

Phân tích mối quan hệ chi phí - sản lượng - lợi nhuận (gọi tắt là phân tích CVP[24]) là một kỹ thuật được sử dụng để đánh giá ảnh hưởng của những thay đổi về chi phí, giá bán và sản lượng đối với lợi nhuận của doanh nghiệp.

Chi phí sử dụng trong nội dung phân tích này cần được phân loại theo cách ứng xử, tức là chi phí phải phân ra thành biến phí và định phí. Theo đó, phần định phí (bao gồm cả định phí sản xuất chung trong các doanh nghiệp sản xuất) được xem là chi phí thời kỳ để xác định kết quả kinh doanh. Việc phân loại chi phí theo cách ứng xử giúp nhà quản trị có thể ra các quyết định nhanh trên cơ sở các độ nhạy cảm khác nhau của thị trường. Đây là một lợi thế mà các cách phân loại chi phí khác không đáp ứng được.

Sản lượng là chỉ tiêu phản ánh mức bán hàng của doanh nghiệp. Sản lượng có thể đo lường bằng số lượng sản phẩm tiêu thụ hoặc doanh thu tiêu thụ. Lợi nhuận là chỉ tiêu phản ánh phần chênh lệch giữa doanh thu và chi phí. Khác với kế toán tài chính, lợi nhuận trong kế toán quản trị có thể trình bày theo nhiều hướng khác nhau để đáp ứng những nhu cầu thông tin nào đó khi ra quyết định. Trong nội dung phân tích này, lợi nhuận có thể phản ánh qua chỉ tiêu: số dư đảm phí, lợi nhuận thuần, hoặc lợi nhuận kinh doanh. Do vậy sẽ là không cần thiết khi đối chiếu các thuật ngữ về lợi nhuận ở đây với các chỉ tiêu về lợi nhuận trong kế toán tài chính.

Vấn đề đặt ra là tại sao phân tích mối quan hệ chi phí - sản lượng - lợi nhuận có tác dụng trong việc ra quyết định ? Để có lãi, tổng chi phí của doanh nghiệp phải nhỏ hơn tổng doanh thu. Một khi đã kinh doanh, doanh nghiệp phải phát sinh các định phí

[24] Cost-Volume-Profit analysis

nhất định bất kể mức tiêu thụ tại doanh nghiệp. Mỗi lần bán hàng là mỗi lần phát sinh các biến phí đi kèm. Hoạt động kinh doanh vì thế trước hết phải xem xét doanh thu có bù đắp biến phí, tạo ra mức lợi nhuận để tiếp tục bù đắp định phí hay không. Vấn đề này đặt các nhà quản trị quan tâm đến cả giá bán, số lượng hàng bán trong mục tiêu chung về lợi nhuận của doanh nghiệp. Một quyết định về giá bán của một sản phẩm có thể tạo ra lỗ cho kinh doanh sản phẩm đó, nhưng có thể lại kích thích tiêu thụ một sản phẩm khác của doanh nghiệp. Cho nên, phân tích mối quan hệ chi phí - sản lượng - lợi nhuận để ra quyết định phải đặt trong bối cảnh cụ thể tại doanh nghiệp, lấy mục tiêu của doanh nghiệp đặt hàng đầu.

Nội dung của phân tích CVP có thể tóm tắt như sau :

- Phân tích điểm hòa vốn

- Phân tích mức sản lượng cần thiết để đạt mức lợi nhuận mong muốn

- Xác định giá bán sản phẩm với mức sản lượng, chi phí và lợi nhuận mong muốn

- Phân tích ảnh hưởng của giá bán đối với lợi nhuận theo các thay đổi dự tính về biến phí và định phí.

Với nội dung trên, phân tích CVP đòi hỏi hệ thống kế toán phải cung cấp đầy đủ tình hình chi phí phân theo cách ứng xử. Đây là cơ sở để kế toán quản trị tiếp tục việc phân tích, cung cấp thông tin có ích nhất cho nhà quản lý ra quyết định.

1.2. Các giả thuyết khi phân tích chi phí - sản lượng - lợi nhuận

Trước khi phân tích mối quan hệ CVP, cần quan tâm đến các giả thuyết sau :

- Giá bán đơn vị sản phẩm không đổi

- Tất cả chi phí phải phân ra thành định phí và biến phí với mức độ chính xác có thể lý giải được

- Chi phí biến đổi thay đổi tỉ lệ với sản lượng tiêu thụ

- Định phí không thay đổi trong phạm vi hoạt động

- Năng suất lao động không thay đổi

- Khi doanh nghiệp kinh doanh nhiều sản phẩm, kết cấu sản phẩm giả định không thay đổi ở các mức doanh thu khác nhau

- Doanh nghiệp áp dụng phương pháp tính giá trực tiếp. Nếu áp dụng phương pháp tính giá toàn bộ thì cần giả định là số lượng sản phẩm sản xuất bằng số lượng sản phẩm tiêu thụ.

2. PHÂN TÍCH ĐIỂM HÒA VỐN

2.1. Khái niệm về điểm hòa vốn

Phân tích hòa vốn là khởi điểm của phân tích mối quan hệ chi phí - sản lượng - lợi nhuận. Điểm hòa vốn là điểm về sản lượng tiêu thụ (hoặc doanh số) mà tại đó tổng doanh thu bằng tổng chi phí, nghĩa là doanh nghiệp không có lỗ và lãi. Tại điểm hòa vốn, doanh thu bù đắp chi phí biến đổi và chi phí cố định. Doanh nghiệp sẽ có lãi khi doanh thu trên mức doanh thu tại điểm hòa vốn và ngược lại sẽ chịu lỗ khi doanh thu ở dưới mức doanh thu hòa vốn. Có thể biểu diễn mối quan hệ giữa doanh thu, chi phí và lợi nhuận tại điểm hòa vốn qua mô hình sau:

<table>
<tr><td colspan="2">DOANH THU HÒA VỐN</td></tr>
<tr><td>BIẾN PHÍ</td><td>SỐ DƯ ĐẢM PHÍ</td></tr>
<tr><td></td><td>TỔNG ĐỊNH PHÍ</td></tr>
<tr><td colspan="2">TỔNG CHI PHÍ</td></tr>
</table>

Mặc dù điểm hòa vốn không phải là mục tiêu hoạt động của doanh nghiệp nhưng phân tích hòa vốn sẽ chỉ ra mức hoạt động cần thiết để doanh nghiệp có những giải pháp nhằm đạt một doanh số mà kinh doanh không bị lỗ. Như vậy, phân tích hòa vốn sẽ chỉ ra mức bán tối thiểu mà doanh nghiệp cần phải đạt được. Ngoài ra, phân tích hòa vốn còn cung cấp thông tin có giá trị liên quan đến các cách ứng xử chi phí tại các mức tiêu thụ khác nhau. Đây là cơ sở để doanh nghiệp lập kế hoạch lợi nhuận và các kế hoạch khác trong ngắn hạn

2.2. Phương pháp xác định điểm hòa vốn

2.2.1. Xác định điểm hòa vốn trong trường hợp doanh nghiệp kinh doanh một loại sản phẩm

Các doanh nghiệp kinh doanh một loại sản phẩm hay nhiều sản phẩm nhưng khác nhau về qui cách, kích cỡ, kiểu dáng đều có thể vận dụng kỹ thuật phân tích này. Khi đó, chi phí cố định được xem là chi phí trực tiếp cho sản phẩm hay nhóm sản phẩm đó. Có ba cách tiếp cận để xác định điểm hòa vốn.

a. Phương trình hòa vốn

Điểm hòa vốn có thể xác định qua chỉ tiêu số lượng sản phẩm hàng hóa tiêu thụ hoặc doanh thu tiêu thụ bằng phương trình hòa vốn.

Theo phương pháp tính giá trực tiếp, lợi nhuận của doanh nghiệp được xác định như sau :

Lợi nhuận = Doanh thu - Tổng biến phí - Tổng định phí

Tại điểm hòa vốn, doanh nghiệp không có lãi và lỗ, cho nên:

Doanh thu - Tổng biến phí - Tổng định phí = 0 (1)

Gọi P là giá bán đơn vị; Q là số lượng sản phẩm tiêu thụ tại điểm hòa vốn; VC là biến phí đơn vị sản phẩm tiêu thụ và TFC là tổng định phí. Phương trình (1) có thể viết lại như sau:

$$P \times Q - VC \times Q - TFC = 0$$

$$Q = \frac{TFC}{P - VC}$$

Vậy : sản lượng hòa vốn được tính theo công thức sau :

$$Q = \frac{TFC}{P - VC}$$

Trong trường hợp xác định doanh thu hòa vốn, có thể sử dụng phương trình (1) để xác định điểm hòa vốn. Gọi S là doanh thu hòa vốn cần xác định và t là tỷ lệ biến phí trên doanh thu. Do đặc điểm của biến phí nên tỷ lệ (t) này sẽ không đổi trong điều kiện các giả thuyết của phân tích CVP. Tại điểm hòa vốn, ta có:

$S - S \times t - TFC = 0$

Khi đó:

$$S = \frac{TFC}{1 - t}$$

Để minh họa về phân tích điểm hòa vốn, hãy xem xét số liệu về báo cáo lãi lỗ của một công ty hóa mỹ phẩm bắt đầu hoạt động năm X3.

Báo cáo lãi lỗ - Công ty A .

Năm X3

(đơn vị tính: 1.000đ)

	Tổng số	Phần trăm

Doanh thu (8.000sp x 50)	400.000	100.0
Biến phí của giá vốn hàng bán	240.000	60.0
Biến phí bán hàng và QLDN	40.000	10.0
Số dư đảm phí	120.000	30.0
Định phí		
Định phí SXC	110.000	27.5
Định phí bán hàng và QLDN	40.000	10.0
Lỗ	**(30.000)**	**(7.5)**

Dựa vào báo cáo lãi lỗ theo cách ứng xử chi phí, năm X3, công ty hoạt động dưới mức doanh thu hòa vốn và chịu lỗ 30 triệu đồng. Vậy công ty phải hoạt động với mức doanh số nào nào để hòa vốn? Theo số liệu của báo cáo lãi lỗ, các thông tin có liên quan đến cách ứng xử chi phí được tập hợp như sau:

Tổng định phí: 150.000.000 đồng

Biến phí đơn vị: 280.000.000 : 8.000 (sp) = 35.000 đồng/sản phẩm

Tỉ lệ biến phí trên doanh thu: (280.000.000 : 400.000.000) x 100 = 70%

Nếu tính sản lượng hòa vốn, gọi Q là sản lượng hòa vốn thì sản lượng hòa vốn tính như sau :

$$50.000 \times Q = 150.000.000 + 35.000 \times Q$$

$$15.000 \times Q = 150.000.000$$

$$Q = 10.000 \text{ (sp)}$$

Nếu tính doanh thu hòa vốn, gọi S là doanh thu tại điểm hòa vốn

Ta có : $S = 150.000.000 + 0,7 \times S$

$$0,3\,S = 150.000.000$$

$$S = 150.000.000 : 0,3 = 500.000.000 \text{ đồng}$$

Như vậy trong năm X4, công ty muốn kinh doanh có lãi thì phải tăng mức doanh số ít nhất (10.000 - 8.000) = 2.000 sản phẩm hay tăng 25 % mức bán.

b. Xác định điểm hòa vốn theo số dư đảm phí

Số dư đảm phí là phần chênh lệch giữa doanh thu và biến phí. Xét cho đơn vị sản phẩm, số dư đảm phí đơn vị là chênh lệch giữa đơn gía bán và biến phí đơn vị. Tỉ lệ số

dư đảm phí là chỉ tiêu biểu hiện bằng tỉ lệ giữa tổng số dư đảm phí với doanh thu, hoặc giữa số dư đảm phí đơn vị với đơn giá bán. Cụ thể

Số dư đảm phí = Doanh thu - Tổng biến phí

Số dư đảm phí đơn vị = Đơn gía bán - Biến phí đơn vị

$$\text{Tỉ lệ số dư đảm phí} = \frac{\text{Số dư đảm phí}}{\text{Doanh thu}} \times 100\ (\%)$$

hoặc

$$\text{Tỉ lệ số dư đảm phí} = \frac{\text{Số dư đảm phí đơn vị}}{\text{Đơn giá bán}} \times 100\ (\%)$$

Xác định điểm hòa vốn theo phương pháp đảm phí thực chất dựa trên ý tưởng về cận biên. Khi doanh nghiệp gia tăng thêm một sản phẩm tiêu thụ thì lợi nhuận sẽ tăng thêm một khoản là chênh lệch giữa đơn giá bán và biến phí đơn vị. Phần lợi nhuận này sẽ càng tăng khi doanh nghiệp càng tăng sản lượng bán đến một mức mà toàn bộ lợi nhuận đảm phí bù đắp hết chi phí cố định trong kỳ. Sản lượng tại mức hoạt động đó chính là sản lượng hòa vốn. Trong ví dụ bên, số dư đảm phí ứng với mức bán 8.000 sản phẩm là 120 triệu đồng và lợi nhuận này sẽ tăng thêm nếu doanh nghiệp tăng sản lượng hơn 8.000 sản phẩm. Số dư đảm phí tại mức bán 8.000 sản phẩm chưa đủ để trang trải định phí là 150 triệu nên doanh nghiệp đã bị lỗ. Khái niệm số dư đảm phí cho thấy: khi số lượng hàng tiêu thụ thay đổi thì sẽ tác động đến lợi nhuận của doanh nghiệp.

Xác định sản lượng hay doanh thu hòa vốn theo phương pháp đảm phí thể hiện qua hai phương trình sau:

$$\text{Sản lượng hòa vốn} = \frac{\text{Tổng định phí}}{\text{Số dư đảm phí đơn vị}}$$

$$\text{Doanh thu hòa vốn} = \frac{\text{Tổng định phí}}{\text{Tỷ lệ số dư đảm phí}}$$

Trở lại ví dụ trên, sản lượng và doanh thu hòa vốn được xác định như sau:

$$\text{Sản lượng hòa vốn} = \frac{150.000.000}{50.000 - 35.000} = 10.000\,sp$$

Hay

$$\text{Doanh thu hòa vốn} = \frac{150.000.000}{30\%} = 500.000.000\ \text{đồng}$$

c. Xác định điểm hòa vốn bằng đồ thị

Ngoài phương pháp số dư đảm phí, điểm hòa vốn còn có thể xác định bằng phương pháp đồ thị. Có hai cách sử dụng đồ thị để xác định điểm hòa vốn: đồ thị chi phí - sản lượng-lợi nhuận; và đồ thị sản lượng - lợi nhuận.

Theo đồ thị chi phí - sản lượng - lợi nhuận, trục tung thể hiện giá trị của doanh thu, chi phí và lợi nhuận; còn trục hoành thể hiện sản lượng tiêu thụ của doanh nghiệp. Điểm hòa vốn là điểm cắt giữa đường biểu diễn doanh thu và đường biểu diễn chi phí. Lợi nhuận của đơn vị có thể xác định qua đồ thị dựa vào bất kỳ mức doanh thu nào trên đồ thị. Theo số liệu của ví dụ trên, các đường biểu diễn doanh thu và chi phí có dạng sau:

Đường biểu diễn Doanh thu: S = 50.000 Q

Đường biểu diễn Biến phí: TVC = 35.000 Q

Đường biểu diễn Tổng chi phí: TC = 150.000.000 + 35.000 Q

Trong đó, Q là sản lượng tiêu thụ

Đồ thị dưới đây biểu diễn các xác định điểm hòa vốn qua đồ thị CVP:

Đồ thị 6.1: Đồ thị chi phí-sản lượng-lợi nhuận

Dựa vào đồ thị, ta thấy đường doanh thu và chi phí cắt nhau tại điểm có sản lượng tiêu thụ là 10.000 sp, tương ứng với doanh thu 500 triệu đồng. Đó là điểm hòa vốn. Đồ thị hòa vốn còn giúp các nhà quản lý xác định vùng hoạt động lỗ và lãi của công ty. Nếu công ty đạt mức doanh thu trên 500 triệu, công ty sẽ có lãi, ngược lại nếu mức doanh thu dưới 500 triệu đồng thì công ty sẽ chịu lỗ. Cũng dựa vào đồ thị, tại bất kỳ mức doanh thu nào, chúng ta cũng có thể xác định số dư đảm phí, đó là khoảng cách chênh lệch giữa đường biểu diễn doanh thu và đường biểu diễn biến phí. Khi sản lượng tiêu thụ càng tăng thì cánh kéo giữa hai đường này càng giãn ra, nghĩa là số dư đảm phí của doanh nghiệp sẽ tăng để bù đắp chi phí cố định của doanh nghiệp.

Nếu đồ thị chi phí - sản lượng - lợi nhuận cung cấp thông tin cả về 3 chỉ tiêu trên thì đồ thị sản lượng và lợi nhuận chỉ thể hiện chỉ tiêu sản lượng và lợi nhuận của đơn vị. Trên đồ thị này, trục tung biểu diễn lợi nhuận của doanh nghiệp và trục hoành biểu diễn sản lượng hay doanh thu tiêu thụ. Như vậy, đường thẳng biểu diễn trên đồ thị có dạng:

LN = SDĐF đơn vị (x) Q - TFC

Nếu theo số liệu của ví dụ trên thì LN = 15.000Q - 150.000.000. Với hàm số trên thì điểm hòa vốn được xác định qua đồ thị như sau:

Đồ thị 6.2: Đồ thị sản lượng –lợi nhuận

Điểm hòa vốn là điểm cắt giữa đường biểu diễn lợi nhuận với trục hoành. Đó là điểm mà trị giá lợi nhuận chính thể hiện ở ngay gốc tọa độ của đồ thị: lợi nhuận bằng 0. Đồ thị sản lượng - lợi nhuận cũng cho thấy, khi doanh nghiệp không tiêu thụ sản phẩm nào thì doanh nghiệp vẫn chịu lỗ: đó chính là chi phí cố định của doanh nghiệp. Việc tăng sản lượng tiêu thụ qua đồ thị cho thấy phần lỗ về định phí của doanh nghiệp sẽ giảm dần đến điểm hòa vốn. Khi vượt qua điểm hòa vốn thì toàn bộ chi phí cố định đã bù đắp và phần còn lại chính là lợi nhuận để lại doanh nghiệp. Điểm hạn chế của đồ thị này là không phản ánh được chi phí kinh doanh của doanh nghiệp.

Tóm lại:

- Điểm hòa vốn có thể thể hiện dưới hình thức sản lượng hoặc giá trị (doanh thu)

- Điểm hòa vốn được xác định bằng nhiều kỹ thuật khác nhau

- Trong tất cả các trường hợp trên, điểm hòa vốn được xác định dựa vào giả thuyết là doanh nghiệp chỉ kinh doanh một sản phẩm, giá bán cố định, định phí và biến phí tách biệt rõ ràng.

- Một khái niệm rút ra từ phân tích điểm hòa vốn là khái niệm ***doanh thu an toàn***[25]. Doanh thu an toàn là phần chênh lệch giữa doanh thu dự kiến và doanh thu hòa vốn. Hoạt động trong doanh thu an toàn, khi số lượng hàng hóa tiêu thụ sút giảm nhưng chưa bé hơn sản lượng hòa vốn thì doanh nghiệp vẫn chưa bị lỗ. Nếu doanh thu an toàn lớn thì doanh nghiệp có thể chấp nhận số lượng hàng tiêu thụ giảm mà không bị lỗ. Nếu công ty hóa mỹ phẩm trên dự kiến doanh thu năm X4 là 600 triệu đồng với điểm hòa vốn là 500 triệu đồng thì doanh thu an toàn cho doanh nghiệp năm X4 là 100 triệu đồng.

- Sản lượng hòa vốn có thể cung cấp thông tin bổ sung cho nhà quản trị về công suất hòa vốn. Chỉ tiêu này có thể xác định như sau:

$$\text{Công suất hòa vốn} = \frac{\text{Sản lượng hòa vốn}}{\text{Sản lượng công suất nhà máy}}$$

Chỉ tiêu trên cho thấy: công suất hòa vốn càng gần đến 1 thì sự an toàn trong hoạt động của doanh nghiệp sẽ không cao vì khả năng kinh doanh có lãi chỉ giới hạn

[25] Margin of safety

trong chênh lệch giữa sản lượng hòa vốn và sản lượng công suất. Hay nói cách khác, trong điều kiện giá bán, biến phí đơn vị và định phí không thay đổi thì hoạt động của đơn vị sẽ tạo ra mức tích lũy cho người chủ sỡ hữu không cao. Những nguy cơ về thua lỗ có thể xảy ra trong một thị trường có tính cạnh tranh cao. Chỉ tiêu này đòi hỏi nhà quản trị có cách thức ứng xử linh hoạt về công tác định giá bán, tiết kiệm chi phí hay kiểm soát các chi phí cố định để hoạt động của đơn vị có thể xảy ra theo những chiều hướng tích cực.

- Thời gian hòa vốn cũng là một chỉ tiêu bổ sung từ phân tích hòa vốn. Khi doanh nghiệp lập kế hoạch hàng năm, nếu doanh thu các tháng tương đối đều đặn thì thời gian hòa vốn được tính:

$$\text{Thời gian hòa vốn} = \frac{\text{Sản lượng hòa vốn}}{\text{Sản lượng tiêu thụ bình quân tháng theo kế hoạch}}$$

Nếu doanh thu các tháng không đều đặn thì có thể tính doanh thu lũy kế để xác định thời gian hòa vốn: đó là thời điểm doanh thu lũy kế vượt doanh thu hòa vốn. Việc xác định thời gian hòa vốn có ý nghĩa trong công tác hoạch định hàng năm, liên quan thời điểm thích hợp trong năm để lập các chương trình khuyến mãi, hay điều chỉnh chính sách kinh doanh phù hợp với từng thời kỳ nhằm tăng thêm doanh số và lợi nhuận. Trong trường hợp thời gian hòa vốn lớn, càng gần đến một năm dương lịch thì doanh nghiệp cần xem xét các giải pháp phù hợp để tránh nguy cơ có thể kinh doanh thua lỗ do những biến động bất thường từ thị trường trong năm đến.

2.2.2. Xác định điểm hòa vốn trong trường hợp kinh doanh nhiều sản phẩm

Trong thực tế, các doanh nghiệp thường sản xuất và kinh doanh nhiều mặt hàng, hoạt động trên nhiều lĩnh vực để giảm thiểu rủi ro. Việc phân tích điểm hòa vốn trong những tổ chức như vậy thường phức tạp hơn, đặc biệt là liên quan đến chi phí cố định, tính không tương đương về cách ứng xử chi phí và đơn vị đo lường của các sản phẩm và dịch vụ. Chẳng hạn, chi phí cố định nếu liên quan đến nhiều loại sản phẩm, dịch vụ và hoạt động thì không thể phân bổ cho từng hoạt động được vì việc phân bổ theo một tiêu thức nào đó đều không đảm bảo đánh giá đúng đắn về hòa vốn. Có thể một hoạt động được phân bổ định phí chung cao, nhưng trên thực tế hoạt động đó lại ít gánh chịu chi phí cố định này. Trong trường hợp đơn vị đo lường khác nhau thì không thể thực hiện phép cộng để tính biến phí trên một đơn vị sản phẩm. Do vậy, phân tích hòa

vốn trong trường hợp kinh doanh nhiều sản phẩm cần mở rộng thêm giả thuyết phân tích. Có thể qui về hai trường hợp:

Trường hợp 1: chuyển từ phân tích hòa vốn trong trường hợp kinh doanh nhiều loại sản phẩm thành phân tích hòa vốn như trong trường hợp kinh doanh một loại sản phẩm. Trường hợp này được áp dụng nếu mỗi sản phẩm, hoạt động, dịch vụ được doanh nghiệp tổ chức kinh doanh riêng. Do vậy, các chi phí cố định là những chi phí chỉ gắn trực tiếp với sản phẩm, dịch vụ, hoạt động đó. Phần chi phí ở văn phòng công ty, liên quan đến nhiều hoạt động không phân bổ và coi như không đáng kể trong phân tích. Phân tích hòa vốn trong trường hợp này vì vậy chưa xem xét toàn diện toàn bộ hoạt động của đơn vị, đặt biệt là trong trường hợp chi phí chung có tỷ trọng lớn trong tổng chi phí.

Trường hợp 2: xem xét toàn bộ hoạt động của đơn vị. Giả thuyết bổ sung trong phân tích hòa vốn là kết cấu sản phẩm tiêu thụ ổn định tại các mức doanh số khác nhau. Ở góc độ toàn bộ sản phẩm, cách ứng xử chi phí thường được xác định trong quan hệ với doanh thu hơn là sản lượng để có thể tính chung biến phí trên một trăm đồng doanh thu cho toàn bộ các loại sản phẩm, dịch vụ và hoạt động. Cách xác định này sẽ loại trừ sự khác nhau về đơn vị đo lường của các hoạt động.

Trên cơ sở kết cấu sản phẩm tiêu thụ, tính tỉ lệ số dư đảm phí bình quân để xác định doanh thu hòa vốn toàn đơn vị theo công thức:

$$\text{Doanh thu hòa vốn} = \frac{\text{Tổng định phí}}{\text{Tỷ lệ số dư đảm phí bình quân}}$$

Tổng định phí trong công thức trên bao gồm định phí chung và các định phí trực tiếp liên quan cho từng hoạt động. Vì kết cấu doanh thu như nhau tại các mức doanh số nên tại mức doanh thu hòa vốn chung toàn đơn vị, có thể xác định doanh số hòa vốn cho từng sản phẩm như sau:

Doanh thu hòa vốn = Doanh thu hòa vốn (x) Kết cấu doanh thu
hoạt động i hoạt động i

Trở lại ví dụ của công ty hóa mỹ phẩm trên. Công ty kinh doanh 2 loại sản phẩm A và B với số liệu về giá bán, biến phí như sau :

	Sản phẩm A	Sản phẩm B
Đơn giá bán (1.000đ)	50	80

Biến phí đơn vị (1.000đ)	35	48
	---	---
Số dư đảm phí đơn vị	15	32
Tỉ lệ số dư đảm phí	30 %	40 %

Tổng định phí kinh doanh 2 loại sản phẩm: 184 triệu đồng

Kết cấu tiêu thụ của hai sản phẩm này lần lược là 80 % và 20 %.

Với số liệu trên, tỷ lệ số dư đảm phí bình quân là:

$$30\% \times 0{,}8 + 40\% \times 0{,}2 = 32\%$$

Điểm hòa vốn của hai loại sản phẩm là:

$$\frac{\text{Tổng định phí}}{\text{Tỷ lệ số dư đảm phí bq}} = \frac{184.000}{32\%} = 575.000 \text{ (ng.đồng)}$$

Với kết cấu sản phẩm tiêu thụ của A và B là 80 % và 20 %, doanh thu hòa vốn của A là :

575.000 x 80 % = 460.000 (ng.đồng)

và sản phẩm B là : 575.000 x 20 % = 115.000 (ng.đồng)

Phân tích điểm hòa vốn trong trường hợp kinh doanh nhiều loại sản phẩm dựa trên *giả thuyết kết cấu hàng bán không thay đổi*. Tuy nhiên, trên thực tế thì kết cấu sản phẩm luôn thay đổi do cả lý do khách quan và chủ quan, nhất là chính sách tiêu thụ của doanh nghiệp. Những phân tích trên cho thấy, nếu doanh nghiệp gia tăng tỉ lệ sản phẩm tiêu thụ có tỷ lệ hay số dư đảm phí đơn vị cao thì doanh thu hòa vốn của đơn vị sẽ cắt giảm. Nói rộng hơn, ảnh hưởng của những thay đổi về kết cấu hàng bán sẽ tác động đến mục tiêu lợi nhuận của doanh nghiệp.

3. LẬP KẾ HOẠCH TIÊU THỤ VÀ LỢI NHUẬN TRONG PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ CHI PHÍ – SẢN LƯỢNG – LỢI NHUẬN

3.1. Doanh thu và kế hoạch lợi nhuận của doanh nghiệp

Một trong những ứng dụng của phân tích mối quan hệ chi phí – sản lượng – lợi nhuận là xác định mức doanh thu cần thiết để đạt mức lợi nhuận mong muốn. Kế hoạch lợi nhuận có thể biểu hiện dưới hình thức tổng mức lợi nhuận hay tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu. Kế hoạch lợi nhuận cũng còn chú ý đến ảnh hưởng của nhân tố thuế suất

thu nhập doanh nghiệp để phân tích đúng đắn mức doanh thu cần thiết để đạt mức lãi mong muốn.

- **Trường hợp không quan tâm đến thuế suất thu nhập doanh nghiệp**, với mức lãi mong muốn, doanh thu cần thiết phải đạt được có thể tính như sau :

$$\text{Số lượng sản phẩm tiêu thụ cần thiết} = \frac{\text{Định phí + Mức lãi mong muốn}}{\text{Số dư đảm phí đơn vị}}$$

$$\text{hoặc Doanh thu tiêu thụ cần thiết} = \frac{\text{Định phí + Mức lãi mong muốn}}{\text{Tỷ lệ số dư đảm phí}}$$

Trở lại công ty hóa mỹ phẩm trên, trong kỳ công ty lập kế hoạch lợi nhuận cho năm đến là 60.000.000 đồng và dự đoán rằng giá bán và các chi phí tương tự như tình hình năm X3.

Như vậy, doanh thu tiêu thụ hàng hóa mỹ phẩm cần thiết là:

$$\text{Doanh thu} = \frac{\text{Định phí + Lãi kế hoạch}}{\text{Tỷ lệ số dư đảm phí}}$$

$$= \frac{150.000 + 60.000}{30\%} = \frac{210.000}{30\%} = 700.000 \text{ (ng.đ)}$$

Hoặc số lượng sản phẩm cần tiêu thụ là : 700.000 : 50 = 14.000 sp

Với kết quả trên, báo cáo lãi lỗ năm X4 được lập như sau :

Doanh thu (14.000 x50)	700.000
Biến phí (14.000 x 35)	490.000
Số dư đảm phí	210.000
Định phí	150.000
Lợi nhuận trước thuế	**60.000**

Giả sử, tỷ suất lợi nhuận trước thuế trên doanh thu theo kế hoạch là 10%. Khi đó, doanh thu bán hàng cần thiết được xác đnh như sau :

Gọi S : doanh thu cần thiết để đạt mức lợi nhuận mong muốn. Ta có:

$$S = \frac{\text{Định phí} + 0{,}1 \times S}{\text{Tỷ lệ số dư đảm phí}} = \frac{150.000 + 0{,}1S}{0{,}3}$$

$0{,}3S = 150.000 + 0{,}1S$

$0{,}2S = 150.000$

$S = 750.000$ (ngàn đồng) hay sản lượng tiêu thụ là 15.000 sp

- **Trường hợp có tính đến ảnh hưởng của thuế suất thu nhập doanh nghiệp**, công thức xác định doanh thu cần thiết để đạt mức lợi nhuận sau thuế mong muốn như sau :

$$\text{Sản lượng cần thiết} = \frac{\text{Định phí} + \dfrac{\text{Lợi nhuận sau thuế}}{1 - \text{Thuế suất TNDN}}}{\text{Số dư đảm phí đơn vị}}$$

trong đó : Lợi nhuận sau thuế / (1- Thuế suất) = Lợi nhuận trước thuế

Trường hợp tính chỉ tiêu doanh thu thì doanh thu cần thiết như sau:

$$\text{Doanh thu cần thiết} = \frac{\text{Định phí} + \dfrac{\text{Lợi nhuận sau thuế}}{1 - \text{Thuế suất TNDN}}}{\text{Tỷ lệ số dư đảm phí}}$$

Giả sử tại công ty nói trên, kế hoạch lợi nhuận sau thuế là 42.000.000 đồng. Thuế suất thu nhập doanh nghiệp là 40%. Doanh thu cần thiết để đạt mức lãi trên trong năm X4 là

$$S = \frac{150.000 + 42.000/(1 - 0{,}4)}{30\%} = \frac{150.000 + 70.000}{30\%} = 733.333 \text{(ng.đồng)}$$

hay sản lượng tiêu thụ cần thiết là 14.667 sp

Báo cáo lãi lỗ của công ty ứng với mức tiêu thụ trên như sau :

Doanh thu (14.667 x 50)	733.350
Biến phí (14.667 x 35)	513.350
Số dư đảm phí	220.000
Định phí	150.000

Lợi nhuận trước thuế	70.000
Thuế (40%)	28.000

Lợi nhuận sau thuế	**42.000**

Tóm lại: Khi sản lượng tiêu thụ vượt quá sản lượng hòa vốn thì một sản phẩm tiêu thụ gia tăng sẽ làm gia tăng mức lợi tức bằng số dư đảm phí đơn vị. Đây chính là ý niệm về biên tế trong kinh tế học tân cổ điển của Marshall. Anh hưởng của thay đổi sản lượng tiêu thụ đến thu nhập thể hiện như sau :

Thay đổi về lợi nhuận = Thay đổi sp tiêu thụ x Số dư đảm phí đơn vị x (1 - thuế suất)

3.2. Lợi nhuận và ảnh hưởng do thay đổi chi phí, sản lượng

Kế hoạch lợi nhuận của đơn vị khi xây dựng phải tính đến sự biến động của các nhân tố trong mối quan hệ CVP vì trong thực tế giá bán, biến phí và cả định phí đều có thể thay đổi. Mỗi sự thay đổi của các nhân tố trong quan hệ CVP là sự phản ánh linh hoạt các chính sách kinh doanh của doanh nghiệp trong kỳ kế hoạch. Chẳng hạn, đơn vị có thể đưa ra tình huống giá bán giảm 1 %, 2 %, 5%...trong một chương trình khuyến mãi nào đó. Nói một cách rộng hơn, phân tích CVP cần phải tính đến ảnh hưởng của những thay đổi về giá bán, kết cấu hàng bán, biến phí, định phí; qua đó cung cấp những báo cáo nhanh về tác động của những thay đổi trên đối với doanh thu, doanh thu hòa vốn và lợi nhuận kinh doanh của doanh nghiệp. Kỹ thuật này trong phân tích CVP còn gọi là phân tích độ nhạy.

Để minh họa ảnh hưởng của công cụ phân tích này, chúng ta xem lại trường hợp của công ty hóa mỹ phẩm trên. Kết quả tài chính năm X3 không làm hài lòng các nhà quản lý, với mức lỗ là 30.000.000. Giả sử, kế hoạch năm X4 đã lập với giả định chi phí và giá bán năm X4 tương tự như năm X3 nhưng sản lượng tiêu thụ dự kiến năm X4 tăng 2.000 sp. Báo cáo lãi lỗ dự toán được lập như sau:

Báo cáo lãi lỗ

Doanh thu (10.000 x50)	500.000
Biến phí (10.000 x 35)	350.000

Số dư đảm phí	150.000
Định phí	150.000

Lợi nhuận thuần	0

Như vậy theo dự báo hoạt động năm X4 khả quan hơn năm X3 nhưng điều này chưa thỏa mãn Ban Giám đốc vì công ty vẫn hoạt động tại điểm hoà vốn. Tuy nhiên, để đánh giá tình hình này cần xem xét đến các thay đổi của giá cả và chi phí.

a) Thay đổi về giá bán

Sự thay đổi giá bán thường liên quan đến chính sách định giá bán của doanh nghiệp để gia tăng thị phần hoặc khai thác năng lực kinh doanh còn nhàn rỗi trong trường hợp hoạt động có tính thời vụ. Giảm giá bán sẽ làm giảm số dư đảm phí đơn vị hay giảm tỷ suất lợi nhuận nhưng ngược lại có thể làm tăng doanh thu nhiều hơn, góp phần gia tăng lợi nhuận hơn nữa. Phân tích độ nhạy về giá cần xem xét về độ co giãn của cầu theo giá, tính chất bổ sung hay thay thế của sản phẩm, vị trí của sản phẩm trên thị trường; qua đó xác định các chỉ tiêu doanh thu, lợi nhuận để lựa chọn phương án kinh doanh tốt nhất.

Trong ví dụ trên, Phòng kinh doanh dự báo: nếu giá bán giảm 10% thì số lượng sản phẩm tiêu thụ sẽ gia tăng 20%, từ 10.000 đến 12.000 sp. Nếu dự kiến này xảy ra thì doanh thu hòa vốn của công ty là:

$$\text{Sản lượng hòa vốn} = \frac{\text{Định phí}}{\text{Số dư đảm phí đơn vị}} = \frac{150.000}{45 - 35} = 15.000$$

hay doanh thu : 15.000 x 45 = 675.000 (ngàn đồng)

Với mức tiêu thụ là 12.000 sp, báo cáo lãi lỗ xác định như sau:

Báo cáo lãi lỗ

Doanh thu (12.000 x45)	540.000
Biến phí (12.000 x 35)	420.000
Số dư đảm phí	120.000
Định phí	150.000
Lỗ ròng	**(30.000)**

Quyết định trên cho thấy hai vấn đề:

- Việc giảm giá bán làm tăng doanh thu của đơn vị : 540 - 500 = 40 triệu đồng so với trường hợp gốc và làm tăng thị phần của công ty trên thị trường.

- Việc giảm giá bán sẽ làm công ty lỗ 30.000.000 đồng thay vì hòa vốn như trường hợp gốc. Lý do là số dư đảm phí không đủ để bù đắp định phí dù bán thêm 2.000sp. Doanh thu hòa vốn cũng tăng từ 500.000.000 đ đến 675.000.000 đ. Như vậy, việc giảm giá bán không tạo ra kết quả khá hơn cho công ty nếu công ty xem lợi nhuận là mục tiêu hàng đầu.

b. Thay đổi biến phí

Trong các DNSX, sự thay đổi biến phí thường do thay đổi công nghệ sản xuất, thay đổi cách bố trí lao động hoặc sử dụng các vật liệu thay thế trong quá trình sản xuất. Sự thay đổi giá cả của vật liệu mua ngoài, tiền công cũng là nhân tố ảnh hưởng đến biến phí. Biến phí thay đổi còn liên quan đến các chương trình trong kế hoạch marketing của doanh nghiệp, như chính sách chiết khấu thương mại, tặng kèm sản phẩm, hoa hồng bán hàng. Như vậy, khi phân tích sự thay đổi biến phí đơn vị cần xem xét nó có ảnh hưởng trực tiếp đến số lượng bán hay không, hay chỉ tác động đối với số dư đảm phí đơn vị. Qua đó, công cụ phân tích CVP sẽ cung cấp thông tin về sự thay đổi của lợi nhuận, doanh thu do các phương án thay đổi về biến phí.

Trở lại ví dụ trên, Trưởng phòng sản xuất cho rằng một số thay đổi trong qúa trình sản xuất tại công ty sẽ sử dụng lao động có hiệu quả hơn và biến phí đơn vị giảm 5.000 đồng. Nếu sự thay đổi này xảy ra thì biến phí đơn vị sản phẩm giảm xuống còn 30.000 đồng. Với các yếu tố khác không đổi, điểm hòa vốn mới của công ty là :

$$\text{Sản lượng hòa vốn} = \frac{\text{Định phí}}{\text{Số dư đảm phí đơn vị}} = \frac{150.000}{50 - 30} = 7.500 \text{ sp}$$

hay doanh thu hòa vốn = 7.500 x 50 = 375.000 (ngàn đồng)

Báo cáo lãi lỗ của công ty theo quyết định mới:

Doanh thu (10.000 x50)	500.000
Biến phí (10.000 x 30)	300.000
Số dư đảm phí	200.000
Định phí	150.000
Lợi nhuận thuần	50.000

Kết luận :

- Điểm hòa vốn giảm từ 10.000 sản phẩm đến 7.500 sản phẩm.
- Việc sắp xếp lao động tại phân xưởng sẽ giảm chi phí biến đổi, và làm tăng lợi nhuận của công ty là 50.000.000 đồng. Lý do là số dư đảm phí đơn vị tăng từ 15.000 đồng lên đến 20.000 đồng. Như vậy, tình huống trên đây cho thấy những dấu hiệu tích cực đối với lợi nhuận khi doanh nghiệp cắt giảm biến phí nhưng nó không ảnh hưởng đến việc tăng doanh thu của doanh nghiệp.

c. Thay đổi định phí và biến phí

Như đã đề cập ở chương 2, định phí của doanh nghiệp được chia thành định phí bắt buộc và định phí tùy ý. Định phí bắt buộc khó có thể thay đổi trong ngắn hạn, do nó liên quan đến các quyết định về đầu tư mới, mở rộng qui mô nhà xưởng hay thanh lý tài sản cố định. Ngược lại, định phí tùy ý có thể tăng giảm mà có thể không ảnh hưởng lâu dài đến kết quả kinh doanh. Trong bối cảnh đó, phân tích CVP cần xem xét đến các phương án có liên quan đến thay đổi định phí, hoặc tác động của thay đổi định phí đối với biến phí, hay đối với sản lượng bán. Nếu các yếu tố khác không đổi, định phí gia tăng sẽ làm mức bán hòa vốn phải gia tăng để bù đắp sự gia tăng về định phí. Do vậy, công cụ CVP cần xem đến các khía cạnh này để có thể lựa chọn phương án kinh doanh tốt nhất.

Ban Giám đốc công ty đang dự định thay đổi phương pháp trả lương cho nhân viên bán hàng. Năm X3, tiền lương tính theo 10 % doanh thu. Theo kế hoạch mới, tiền lương cho nhân viên phòng bán hàng sẽ cố định ở mức là 40.000.000 đ/năm. Nếu thay đổi cách trả lương này thì biến phí sẽ chiếm tỉ lệ là 60% và tỉ lệ số dư đảm phí là 40 %. Nếu dự định này được thực hiện thì lợi nhuận công ty sẽ thay đổi như thế nào ?

Tình huống trên liên quan đến chính sách phân phối tiền lương. Nếu trước đây, tiền lương là biến phí theo doanh thu thì theo cách phân phối mới, tiền lương là chi phí cố định. Khi đó:

Tổng định phí theo phương án mới là : 150.000 + 40.000 = 190.000

Tỷ lệ số dư đảm phí : 40 %

$$\text{Doanh thu hòa vốn} = \frac{\text{Định phí}}{\text{Tỷ lệ số dư đảm phí}} = \frac{190.000}{40\%} = 475.000$$

Hay sản lượng hòa vốn là: 475.000 : 50 = 9.500 sp.

Báo cáo lãi lỗ

Doanh thu (10.000 x50)	500.000
Biến phí (10.000 x 30)	300.000
Số dư đảm phí	200.000
Định phí	190.000
Lợi nhuận thuần	**10.000**

Kết luận :

- Nếu thực hiện theo kế hoạch trên thì lãi ròng của công ty sẽ tăng 10.000.000 đồng so với trường hợp gốc. Lý do là tổng số dư đảm phí tăng 50.000.000 đồng (5.000 đ x 10.000 sp) do không trả lương theo sản phẩm trong khi định phí chỉ tăng 40.000.000 đồng

- Sản lượng hòa vốn giảm từ 10.000 sp xuống 9.500 sp. Như vậy, tình huống trên chỉ tác động trực tiếp đến lợi nhuận kinh doanh của doanh nghiệp mà không ảnh hưởng đến doanh thu. Tuy nhiên, xét về lâu dài thì cần xem xét tác động của cách trả lương cố định vì nó có thể không khuyến khích bộ phận bán hàng gia tăng sản lượng tiêu thụ.

d. Thay đổi định phí và sản lượng tiêu thụ

Ban Giám đốc công ty cũng đang có dự định thực hiện đợt quảng cáo nhằm tăng doanh thu. Nếu trong năm tới, chi phí quảng cáo tăng 30.000.000 đ/năm thì doanh thu sẽ tăng 30 %, từ 10.000 sp đến 13.000 sp. Dự định này sẽ ảnh hưởng đến lợi nhuận của doanh nghiệp như thế nào ?

Theo phương án này thì định phí mới là: 150.000 + 30.000 = 180.000 (ng.đ)

$$\text{Sản lượng hòa vốn} = \frac{\text{Định phí}}{\text{Số dư đảm phí đơn vị}} = \frac{180.000}{50 - 35} = 12.000 \text{ sp}$$

Báo cáo lãi lỗ

Doanh thu (13.000 x50)	650.000
Biến phí (13.000 x 35)	455.000
Số dư đảm phí	195.000
Định phí	180.000
Lợi nhuận thuần	**15.000**

Kết luận :

- Nếu thực hiện dự định này thì lợi nhuận của doanh nghiệp sẽ tăng 15.000.000. Lý do là phần tăng tổng số dư đảm phí (3.000 x 15 = 45.000) lớn hơn phần tăng định phí (30.000) tại công ty
- Sản lượng hòa vốn tại công ty sẽ tăng từ 10.000 sp đến 12.000 sp. Sản lượng này vẫn nhỏ hơn so với phần tăng về sản lượng tiêu thụ là 13000 sản phẩm. Như vậy, quyết định này không chỉ làm tăng doanh số mà còn làm tăng cả lợi nhuận của đơn vị.

Các trường hợp trên là điển hình của công tác phân tích độ nhạy, tức là giả định có sự thay đổi các yếu tố về chi phí, sản lượng, lợi nhuận để có một quyết định thích hợp. Bảng tổng hợp ảnh hưởng của các thay đổi trên như sau:

Chỉ tiêu	Trường hợp gốc	Giảm Giá	Thay đổi biến phí	Thay đổi biến phí và định phí	Thay đổi định phí và doanh thu
Đơn giá	50	45	50	50	50
Biến phí	35	35	30	30	35
Định phí	150.000	150.000	150.000	190.000	180.000
Số lượng tiêu thụ (sp)	10.000	13.000	7.500	9.500	13.000
Sản lượng hòa vốn(sp)	10.000	15.000	10.000	10.000	12.000
Lợi nhuận (1.000đ)	0	(30.000)	50.000	10.000	15.000

Bảng tính toán trên giúp nhà quản trị hình dung tất cả các mặt của một quyết định. Việc chọn quyết định nào tùy thuộc vào mục tiêu của doanh nghiệp: gia tăng lợi nhuận, gia tăng thị phần, hoặc kết hợp đồng thời cả hai yếu tố. Đó chính là ứng dụng quan trọng của phân tích mối quan hệ chi phí - sản lượng - lợi nhuận tại doanh nghiệp.

4. ĐÒN BẨY KINH DOANH

Các nhà quản lý thường tự hỏi: việc tăng hay giảm doanh thu sẽ ảnh hưởng ra sao đến lợi nhuận của doanh nghiệp. Thông thường kế toán quản trị có thể lập báo cáo lãi lỗ ở các mức tiêu thụ khác nhau để trả lời câu hỏi này. Tuy nhiên, với khái niệm "**đòn bẩy kinh doanh**", các nhà quản lý có thể có ngay câu trả lời trên.

Đòn bẩy kinh doanh là một chỉ tiêu đo lường ảnh hưởng của những thay đổi doanh thu đối với lợi nhuận kinh doanh của của doanh nghiệp. Độ lớn của đòn bẩy kinh doanh được xác định như sau:

$$\text{Độ lớn đòn bẩy kinh doanh} = \frac{\text{\% chuyển đổi lợi nhuận kinh doanh}}{\text{\% chuyển đổi doanh thu}}$$

Thông thường, chỉ tiêu độ lớn đòn bẩy kinh doanh được xác định ứng với mỗi mức sản lượng tiêu thụ của doanh nghiệp. Tại một mức hoạt động, độ lớn của đòn bẩy kinh doanh được xác định:

$$\text{Độ lớn đòn bẩy kinh doanh} = \frac{\text{Tổng số dư đảm phí}}{\text{Tổng số dư đảm phí - Tổng định phí}}$$

Như vậy, khái niệm đòn bẩy kinh doanh có liên quan đến định phí và biến phí. Đòn bẩy kinh doanh sẽ lớn ở các doanh nghiệp có tỉ lệ định phí cao hơn biến phí trong tổng chi phí và nhỏ ở các doanh nghiệp có kết cấu chi phí ngược lại. Trong một doanh nghiệp có độ lớn đòn bẩy kinh doanh cao thì một sự thay đổi nhỏ của doanh thu cũng gây ra sự biến động lớn về lợi nhuận. Khái niệm đòn bẩy kinh doanh cũng là cơ sở để đánh giá rủi ro kinh doanh của doanh nghiệp. Trong trường hợp các yếu tố khác cố định, độ lớn đòn bẩy kinh doanh của doanh nghiệp càng cao thì rủi ro kinh doanh đối với doanh nghiệp càng lớn.

Để minh họa ứng dụng của đòn bẩy kinh doanh, hãy xem xét trường hợp công ty thương mại có doanh thu là 1,5 tỷ đồng, lợi nhuận thuần là 225 triệu đồng qua báo cáo lãi lỗ sau (đvt: 1.000đ)

Báo cáo lãi lỗ

Doanh thu	1.500.000
Biến phí	825.000

Số dư đảm phí	675.000
Định phí	475.000
Lợi nhuận thuần	**225.000**

Tại mức doanh số là 1.500 triệu đồng, độ lớn đòn bẩy kinh doanh là:

$$\text{Độ lớn của đòn bẩy kinh doanh} = \frac{675.000}{225.000} = 3$$

Độ lớn đòn bẩy kinh doanh bằng 3 có nghĩa ***1 % thay đổi về doanh thu sẽ dẫn đến 3% thay đổi về lợi nhuận kinh doanh***. Hay nói cách khác, nếu doanh thu của công ty tăng 20 % thì lợi nhuận thuần của công ty tăng 60 %, ứng với mức tăng 135 triệu đồng (225 tr.đồng x 60 %). Có thể minh họa điều này qua báo cáo lãi lỗ ứng với hai mức doanh số như sau (đvt: ng.đồng)

			Chênh lệch	Tỷ lệ (%)
Doanh thu	1.500.000	1.800.000	+ 300.000	+ 20%
Biến phí	825.000	990.000	+ 165.000	+ 20%
Số dư đảm phí	675.000	810.000	+ 135.000	+ 20%
Định phí	450.000	450.000	0	0%
	---	---	---	
Lợi nhuận	225.000	360.000	+ 135.000	+ 60%

Khi doanh thu chuyển sang mức mới thì độ lớn đòn bẩy kinh doanh cũng thay đổi. Chẳng hạn nếu doanh thu của công ty trên tăng đến 1,8 tỷ đồng như trên thì độ lớn đòn bẩy kinh doanh:

$$\text{Độ lớn đòn bẩy kinh doanh} = \frac{810.000}{360.000} = 2,25$$

Như vậy khi doanh nghiệp càng tăng doanh số và hoạt động ở mức càng xa điểm hòa vốn thì độ lớn của đòn bẩy kinh doanh càng giảm. Khi doanh nghiệp hoạt động

gần điểm hòa vốn thì độ lớn đòn bẩy kinh doanh càng cao. Điều đó cũng có nghĩa hoạt động gần điểm hòa vốn sẽ chịu rủi ro cao hơn hoạt động xa điểm hòa vốn.

Khái niệm đòn bẩy kinh doanh có ý nghĩa trong công tác quản trị doanh nghiệp. Đòn bẩy kinh doanh là cơ sở để các nhà quản lý dự kiến mức lợi nhuận, đồng thời là cơ sở để đánh giá rủi ro kinh doanh khi doanh nghiệp hoạt động trong môi trường mà doanh thu dễ thay đổi. Khái niệm đòn bẩy kinh doanh còn được áp dụng khi doanh nghiệp dự kiến các phương án để sản xuất một loại sản phẩm. Mỗi phương án sản xuất thường có độ lớn đòn bẩy kinh doanh khác nhau, có điểm hòa vốn và độ rủi ro khác nhau. Phân tích hòa vốn trong mối tương quan với "đòn bẩy kinh doanh" là khởi điểm để lập kế hoạch đầu tư tại doanh nghiệp.

Khái niệm đòn bẩy kinh doanh còn được các nhà đầu tư vận dụng để đầu tư vào một ngành nào đó. Tuy nhiên, điểm khó khăn cho các nhà đầu tư là làm sao xác định được biến phí, định phí dựa vào số liệu báo cáo tài chính. Vì vậy, các nhà đầu tư khi tính toán độ lớn đòn bẩy kinh doanh thường không cần đến sự chính xác mà hướng đến mối quan hệ giữa định phí - lợi nhuận - doanh thu tiềm ẩn trong ý niệm "đòn bẩy kinh doanh".

Chương 7. THÔNG TIN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ VỚI VIỆC RA QUYẾT ĐỊNH

Ra quyết định là một chức năng cơ bản của người quản lý, đồng thời cũng là nhiệm vụ phức tạp và khó khăn nhất của họ. Trong quá trình điều hành hoạt động kinh doanh, người quản lý luôn phải đối diện với việc phải đưa ra các quyết định ở nhiều dạng khác nhau. Tính phức tạp càng tăng thêm khi mà mỗi một tình huống phát sinh đều tồn tại không chỉ một hoặc hai mà nhiều phương án liên quan khác nhau đòi hỏi người quản lý phải giải quyết.

Để phục vụ cho việc ra quyết định, người quản lý cần thiết phải tập hợp và phân tích nhiều dạng thông tin khác nhau, trong đó thông tin cung cấp bởi kế toán quản trị, đặc biệt là thông tin về chi phí đóng vai trò đặc biệt quan trọng. Vấn đề đặt ra ở đây là các thông tin này phải được xử lý bằng các phương pháp phù hợp như thế nào để phục vụ có hiệu quả nhất cho việc ra các quyết định của người quản lý. Xét trên khía cạnh này, cần thiết phải có sự nhận thức và phân biệt các dạng quyết định thành hai loại lớn: các quyết định ngắn hạn (short-term decisions) và các quyết định dài hạn (long-term decisions). Nói chung, các quyết định ngắn hạn được hiểu như là các quyết định có tác dụng trong khoảng thời gian tương đối ngắn, trong vòng một năm, tính từ khi phát sinh các chi phí đầu tư theo các quyết định đó đến khi thu được các nguồn lợi. Hay nói một cách khác, các quyết định ngắn hạn được đưa ra nhằm thoả mãn các mục tiêu ngắn hạn của tổ chức. Các dạng quyết định ngắn hạn này phát sinh một cách thường xuyên, liên tục trong quá trình điều hành, chẳng hạn như: quyết định về các ngành hàng kinh doanh, về các phương pháp sản xuất; quyết định về các cách thức phân phối hàng hoá; và kể cả các quyết định về định giá bán các sản phẩm sản xuất trong điều kiện hoạt động bình thường và sản phẩm của các đơn đặt hàng đặc biệt, v.v.. Còn các quyết định dài hạn là các quyết định liên quan đến quá trình đầu tư vốn để phục vụ mục tiêu lâu dài của tổ chức, hay nói một cách khác, đây là các quyết định liên quan đến vốn đầu tư dài hạn cho mục đích thu được lợi tức trong tương lai. Các quyết định dài hạn thường liên quan đến việc đầu tư vào các loại tài sản cố định (các tài sản dài hạn - long term assets) như máy móc thiết bị, công trình nhà xưởng,... Một vài dạng quyết định dài hạn thường gặp như: quyết định đầu mở rộng sản xuất, để tiết kiệm chi phí hoạt động; quyết định về lựa chọn loại máy móc thiết bị cần đầu tư; quyết định về phương thức mua sắm hay thuê mướn TSCĐ, v,v..

Chúng ta vừa nhấn mạnh vấn đề chính đặt ra là xác định các phương pháp thích hợp trong việc xử lý thông tin kế toán quản trị để phục vụ có hiệu quả cho việc ra các

quyết định. Với cả hai dạng quyết định ngắn hạn và dài hạn, mảng lý thuyết được gọi là "xác định thông tin thích hợp (cho việc ra quyết định)" đều có phát huy tác dụng, tuy nhiên vấn đề sẽ phức tạp hơn rất nhiều khi ứng dụng lý thuyết này để phân tích thông tin cho việc ra các quyết định dài hạn. Trong chương này chúng ta sẽ nghiên cứu kỹ về các nội dung này.

1. THÔNG TIN THÍCH HỢP CHO VIỆC RA QUYẾT ĐỊNH

1.1 Sự cần thiết phải nhận diện thông tin thích hợp cho việc ra quyết định

Thông tin được xem là thích hợp cho việc ra quyết định (the relevant information) là những thông tin sẽ chịu ảnh hưởng bởi quyết định đưa ra. Nói rõ hơn, đó là các khoản thu nhập hay chi phí mà sẽ có sự thay đổi về mặt lượng (hạn chế một phần hoặc toàn bộ) như là kết quả của quyết định lựa chọn giữa các phương án trong một tình huống cần ra quyết định, do đó nó còn được gọi là thu nhập hay chi phí chênh lệch (differential revenues hay differential costs). Rõ ràng là những khoản thu nhập hay chi phí độc lập với các quyết định, không chịu ảnh hưởng bởi các quyết định thì sẽ không có ích gì trong việc lựa chọn phương án hành động tối ưu. Thông tin về các khoản thu nhập và chi phí này phải được xem là thông tin không thích hợp cho việc ra các quyết định (the irrelevant information).

Trong chương 2, khi nghiên cứu về các cách phân loại chi phí, chúng ta đã được biết các chi phí lặn là một dạng thông tin không thích hợp, cần phải nhận diện và loại trừ trong tiến trình phân tích thông tin để ra quyết định. Phần tiếp theo, chúng ta cũng sẽ biết thêm là thông tin về các khoản thu nhập và chi phí như nhau ở các phương án cũng được xem là thông tin không thích hợp. Nhưng vấn đề đặt ra là vì sao chúng ta cần thiết phải nhận diện và loại trừ thông tin không thích hợp trong tiến trình ra quyết định? Có ít nhất hai lý do để trả lời câu hỏi này:

Thứ nhất, trong thực tế, các nguồn thông tin thường là giới hạn, do vậy việc thu thập một cách đầy đủ tất cả các thông tin về thu nhập và chi phí gắn liền với các phương án của các tình huống cần ra quyết định là một việc rất khó khăn, đôi khi là không có khả năng thực hiện. Trong tình trạng luôn đối diện với sự khan hiếm về các nguồn thông tin như vậy, việc nhận diện được và loại trừ các thông tin không thích hợp trong tiến trình ra quyết định là hết sức cần thiết. Có như vậy, các quyết định đưa ra mới nhanh chóng, bảo đảm tính kịp thời.

Thứ hai, việc sử dụng lẫn lộn các thông tin thích hợp và thông tin không thích hợp trong tiến trình ra quyết định sẽ làm phức tạp thêm vấn đề, làm giảm sự tập trung

của các nhà quản lý vào vấn đề chính cần giải quyết. Hơn thế nữa, nếu sử dụng các thông tin không thích hợp mà có độ chính xác không cao thì rất dễ dẫn đến các quyết định sai lầm. Do vậy, cách tốt nhất là tập trung giải quyết vấn đề chỉ dựa trên các thông tin thích hợp, góp phần nâng cao chất lượng của các quyết định đưa ra.

Tiếp theo, chúng ta sẽ đi sâu phân tích các dạng thông tin không thích hợp.

1.2 Các chi phí lặn là thông tin không thích hợp

Việc xem xét bản chất của chi phí lặn để đi tới kết luận rằng nó là một dạng thông tin không thích hợp đã được xem xét ở chương 2. Ở đây, một lần nữa, để làm rõ hơn vấn đề này, chúng ta xem xét một ví dụ như sau:

Công ty ABC đang xem xét việc mua sắm một máy mới thay thế cho máy cũ đang sử dụng với mục đích tiết kiệm chi phí hoạt động. Tài liệu liên quan đến máy cũ và máy mới như sau:

Đơn vị tính: nghìn đồng

Các chỉ tiêu	Sử dụng máy cũ	Mua máy mới
- Giá ban đầu	175.000	200.000
- Giá trị còn lại trên sổ sách	140.000	
- Thời gian sử dụng còn lại	4 năm	4 năm
- Giá trị bán hiện nay	90.000	
- Giá trị bán trong 4 năm tới	0	0
- Chi phí hoạt động hàng năm	345.000	300.000
- Doanh thu hàng năm	500.000	500.000

Với tài liệu trên, để đi đến quyết định lựa chọn phương án, ta cần nhận diện và loại trừ thông tin không thích hợp. Trước hết, ta thấy khoản "giá trị còn lại của máy cũ trên sổ sách" là chi phí lặn và cần phải loại bỏ khỏi tiến trình xem xét ra quyết định. Giá trị còn lại của máy cũ 140.000.000 đồng sẽ là khoản chi phí không tránh được cho dù lựa chọn phương án nào. Nếu máy cũ được giữ lại sử dụng thì khoản giá trị còn lại của nó phải được trừ dần đi dưới dạng chi phí khấu hao. Còn nếu máy cũ được bán để mua sắm máy mới thì giá trị còn lại này được xem như là khoản chi phí tính trừ một lần khỏi giá bán. Dù là phương án nào đi nữa thì công ty cũng không tránh khỏi việc phải khấu trừ đi giá trị còn lại của máy cũ này.

Để hiểu rõ hơn, ta lập bảng phân tích dữ liệu liên quan đến hai phương án như sau:

Tổng cộng chi phí và thu nhập qua 4 năm của các phương án

Đơn vị tính: nghìn đồng

Các chỉ tiêu	Sử dụng máy cũ	Mua máy mới	Chênh lệch
Doanh số	2.000.000	2.000.000	0
Chi phí hoạt động	(1.380.000)	(1.200.000)	180.000
Chi phí khấu hao máy mới		(200.000)	(200.000)
Khấu hao máy cũ (hoặc xóa bỏ giá trị sổ sách của may cũ)	(140.000)	(140.000)	0
Giá bán máy cũ		90.000	90.000
Tổng lợi nhuận	480.000	550.000	70.000

Trong bảng phân tích trên, hãy chú ý đến giá trị các chỉ tiêu trên cột "Chênh lệch". Liên quan đến vấn đề chúng ta đang đề cập là khoản "Giá trị hiện tại còn lại của máy cũ", và ở cột chênh lệch có giá trị là 0. Lý do là vì chỉ tiêu nay xuất hiện ở cả hai phương án với cùng một lượng giá trị là 140.000.000 đồng: Ở phương án giữ lại máy cũ để sử dụng thì đó là chi phí khấu hao máy cũ trừ dần qua 4 năm, còn với phương án mua máy mới thì đó là khấu trừ giá trị sổ sách của máy cũ khi bán nó. Quyết định đưa ra không hề chịu ảnh hưởng của loại chi phí lặn như vậy. Sau khi loại bỏ chi phí lặn và các khoản chi phí, thu nhập giống nhau ở hai phương án (chi phí và thu nhập giống nhau của các phương án cũng là dạng thông tin không thích hợp như sẽ xem xét ở mục tiếp theo) thì bảng phân tích các thông tin còn lại (gọi là thông tin khác biệt giữa các phương án) thật đơn giản như sau:

Đơn vị tính: nghìn đồng

Các chỉ tiêu	Chênh lệch
Chi phí hoạt động	180.000
Chi phí mua máy mới	(200.000)
Giá bán máy cũ	90.000
Lợi nhuận chênh lệch tăng khi mua máy mới	70.000

Kết quả tính toán ở hai bảng trên là hoàn toàn giống nhau và quyết định hợp lý đưa ra là nên mua máy mới để thay thế máy cũ đang sử dụng vì qua 4 năm sử dụng thì việc sử dụng máy mới sẽ mang lại cho công ty khoản lợi nhuận lớn hơn so với việc sử dụng máy cũ là 70.000.000 đồng.

1.3 Các khoản thu nhập và chi phí như nhau ở các phương án là thông tin không thích hợp

Với mục đích là phân tích và so sánh thông tin về các khoản thu nhập và chi phí gắn liền với các phương án để lựa chọn phương án tối ưu, phần giống nhau của các khoản thu nhập và chi phí này giữa các phương án là thông tin không thích hợp. Việc phân tích chỉ cần được tiến hành dựa trên phần chênh lệch của chúng giữa các phương án. Cũng cần nhắc lại rằng, thu nhập hoặc chi phí chênh lệch bao gồm phần giá trị chênh lệch của các khoản thu nhập và chi phí xuất hiện ở tất cả các phương án và giá trị của các khoản thu nhập hoặc chi phí chỉ xuất hiện ở phương án này mà không có ở phương án khác.

Để minh hoạ tính không thích hợp của các khoản thu nhập và chi phí như nhau giữa các phương án, chúng ta xem xét ví dụ sau:

Giả sử công ty ABC đang xem xét phương án mua một thiết bị để sử dụng với mục đích giảm nhẹ lao động. Dự tính giá mua thiết bị này là 100 triệu đồng, sử dụng trong 10 năm. Thông tin về doanh thu và chi phí liên quan đến việc có và không có sử dụng thiết bị mới hàng năm như sau:

Đơn vị tính: 1.000 đồng

Chỉ tiêu	Không sử dụng thiết bị	Sử dụng thiết bị mới
1. Khối lượng sản phẩm s.xuất	10.000	10.000
2. Đơn giá bán sản phẩm	60	60
3. Chi phí nguyên liệu, vật liệu TT 1sp	20	20
4. Chi phí nhân công TT 1sp	15	10
5. Biến phí sản xuất chung 1 sp	5	5
6. Định phí hoạt động hàng năm	100.000	100.000

7. Chi phí khấu hao TB mới _ 10.000

Phân tích tài liệu trên, chúng ta thấy: Việc sử dụng thiết bị mới sẽ tiết kiệm 5.000 đồng chi phí nhân công trực tiếp tính theo mỗi sản phẩm sản xuất (tổng chi phí nhân công trực tiếp tiết kiệm được tính theo 10.000 sản phẩm săn xuất hàng năm là 50 triệu đồng), tuy nhiên việc sử dụng máy mới làm tăng thêm 10 triệu đồng chi phí khấu hao hàng năm (tính theo 100 triệu đồng về nguyên giá của thiết bị khấu hao trong 10 năm). Đó là những thông tin khác biệt duy nhất trong tình huống này, tất cả các thông tin còn lại đều như nhau ở cả hai phương án và phải được xem là thông tin không thích hợp, loại trừ khỏi quá trình phân tích để ra quyết định.

Ta lập bảng phân tích thông tin khác biệt:

Đơn vị tính: 1.000 đồng

Chỉ tiêu	Không sử dụng thiết bị	Sử dụng thiết bị mới	Chênh lệch
1. Chi phí nhân công trực tiếp (tính theo tổng số sản phẩm)	150.000	100.000	(50.000)
2. Chi phí khấu hao TB mới	_	10.000	10.000
3. Chi phí tiết kiệm (lãng phí) hàng năm do sử dụng TB mới			(40.000)

Như vậy, việc phân tích những thông tin khác biệt sẽ đơn giản hơn rất nhiều và chúng ta có thể nhanh chóng đưa ra quyết định là nên trang bị thiết bị mới cho quá trình sản xuất, bởi vì hàng năm việc này sẽ giúp công ty tiết kiệm được một khoản chi phí là 40 triệu đồng.

Kết luận: Qua phần lý thuyết và các ví dụ minh hoạ đã trình bày, chúng ta nhận thấy được sự cần thiết phải nhận diện thông tin không thích hợp để loại trừ khỏi quá trình phân tích thông tin cho việc ra quyết định. Ý nghĩa của vấn đề càng được thể hiện rõ hơn trong thực tế khi mà tính phức tạp của các tình huống cần giải quyết tăng lên nhiều. Để kết thúc phần này, chúng ta sẽ tiến hành tổng kết lại quá trình phân tích thông tin khi ra quyết định của người quản lý. Quá trình này thường được tiến hành theo trình tự chung với các bước như sau:

Bước 1: Tập hợp tất cả cá thông tin liên quan đến các phương án cần xem xét.

Bước 2: Nhận diện và loại trừ các thông tin không thích hợp, bao gồm các chi phí lặn và các khoản thu nhập, chi phí như nhau giữa các phương án.

Bước 3: Phân tích các thông tin còn lại (thông tin thích hợp hay thông tin khác biệt) để ra quyết định.

Như đã nói ở phần đầu chương, phân tích thông tin thích hợp được ứng dụng cho cả các quyết định ngắn hạn và dài hạn. Đặc biệt, với các quyết định ngắn hạn, lý thuyết thông tin thích hợp được sử dụng kết hợp với cách tính đảm phí trong báo cáo thu nhập được xem là một công cụ rất hữu hiệu. Chúng ta tiếp tục nghiên cứu vấn đề này.

2. ỨNG DỤNG THÔNG TIN THÍCH HỢP TRONG VIỆC RA CÁC QUYẾT ĐỊNH NGẮN HẠN

2.1 Quyết định loại bỏ hay tiếp tục kinh doanh một bộ phận

Đây là một dạng quyết định thường gặp trong quá trình quản lý đối với các doanh nghiệp tổ chức kinh doanh ở nhiều bộ phận, nhiều ngành hàng khác nhau, nhằm xem xét việc có nên tiếp tục kinh doanh một bộ phận nào đó khi hoạt động của nó được xem là không có hiệu quả. Chúng ta minh hoạ vấn đề này ở công ty ABC. Báo cáo thu nhập theo các ngành hàng của công ty trong năm vừa qua được trình bày như sau:

Công ty ABC **Báo cáo thu nhập**

Đơn vị tính: triệu đồng

Chỉ tiêu	Tổng công	Hàng may mặc	Hàng thiết bị	Hàng gia dụng
Doanh thu	400	180	160	60
Biến phí	212	100	72	40
Số dư đảm phí	188	80	88	20
Định phí	143	61	54	28
Định phí t.tiếp	43	16	14	13
Định phí g.tiếp	100	45	40	15
Lãi (lỗ)	45	19	34	(8)

Qua bảng báo cáo trên, chúng ta nhận thấy vấn đề đặt ra cần giải quyết nằm ở ngành hàng gia dụng. Trong năm vừa qua, ngành hàng này kinh doanh không hiệu quả, thể hiện ở khoản thua lỗ 8 triệu đồng. Vậy, có nên tiếp tục kinh doanh ngành hàng này trong năm tới hay không?

Về vấn đề này, trước hết chúng ta cần làm rõ tính chất của định phí trực tiếp và định phí gián tiếp. Định phí trực tiếp là những khoản định phí phát sinh ở từng bộ phận SXKD, chẳng hạn như tiền lương theo thời gian của nhân viên quản lý từng bộ phận, chi phí khấu hao TSCĐ của từng bộ phận, chi phí quảng cáo từng bộ phận, v.v.. Còn định phí gián tiếp (hay còn gọi là định phí chung) là các khoản định phí phát sinh nhằm phục vụ cho hoạt động chung của toàn doanh nghiệp như tiền lương theo thời gian của nhân viên quản lý ở các phòng ban chức năng của doanh nghiệp, chi phí khấu hao nhà văn phòng và các TSCĐ khác, v.v.. Định phí chung thường được phân bổ cho các bộ phận theo các tiêu thức phân bổ khác nhau, như ở ví dụ trên tiêu thức phân bổ là doanh thu tiêu thụ của từng ngành hàng. Với nội dung như vậy, định phí trực tiếp ở từng bộ phận là khoản chi phí có thể tránh được, nghĩa là chi phí có thể giảm trừ toàn bộ nếu không tiếp tục duy trì hoạt động của bộ phận đó. Do đó, định phí trực tiếp là thông tin thích hợp cho việc ra quyết định tiếp tục hay loại bỏ việc kinh doanh ở các bộ phận. Ngược lại, định phí gián tiếp phân bổ cho các bộ phận là chi phí không thể tránh được, tức là tổng số chi phí phát sinh vẫn không thay đổi cho dù có quyết định loại bỏ, không tiếp tục kinh doanh một bộ phận nào đó. Phần chi phí chung trước đây phân bổ cho bộ phân đó, nay không còn tiếp tục kinh doanh nữa sẽ được tính toán phân bổ hết cho các bộ phân còn lại. Như thế, định phí chung là chi phí không thích hợp cho việc ra quyết định giải quyết tình huống này.

Ta hãy trở lại xem xét ngành hàng gia dụng của công ty ABC. Kết hợp với việc phân tích tính chất của các loại định phí như trên, chúng ta cần tiếp tục phân tích để thấy rõ tác động của việc ngừng kinh doanh ngành hàng này đến kết quả kinh doanh chung của toàn công ty. Việc lập lại báo cáo thu nhập (tổng hợp cho toàn công ty) theo hai phương án tiếp tục hoặc ngừng kinh doanh ngành hàng gia dụng sẽ giúp cho việc giải quyết vấn đề.

Công ty ABC **Báo cáo thu nhập** (*toàn công ty*).

Đơn vị tính: triệu đồng

Chỉ tiêu	Tiếp tục kinh doanh ngành hàng gia dụng	Loại bỏ ngành hàng gia dụng	Chênh lệch

Doanh thu	400	340	(60)
Biến phí	212	172	40
Số dư đảm phí	188	168	(20)
Định phí	143	130	13
Định phí T.tiếp	43	30	13
Định phí G.tiếp	100	100	0
Lãi (lỗ)	45	38	(7)

Các thông tin chênh lệch đã cho thấy rõ vấn đề. Nếu loại bỏ ngành hàng gia dụng, số dư đảm phí sẽ giảm thiểu 20 triệu đồng trong khi chi phí tiết kiệm được (giảm trừ bộ phận định phí trực tiếp của ngành hàng gia dụng) chỉ ở mức 13 triệu đồng. Kết quả tác động làm cho lợi nhuận của toàn công ty giảm đi 7 triệu đồng. Như vậy, cần phải tiếp tục kinh doanh ngành hàng gia dụng để khỏi bị giảm lãi là 7 triệu đồng này.

Tuy nhiên, việc xem xét loại bỏ hay tiếp tục kinh doanh một bộ phận cũng cần chú ý đến các phương án có thể tận dụng đối với các cơ sở vật chất của bộ phận bị loại bỏ. Chẳng hạn mặt bằng kinh doanh ngành hàng gia dụng trong ví dụ trên có thể được sử dụng để cho thuê nếu không kinh doanh ngành hàng này nữa. Thu nhập cho thuê mặt bằng trở thành chi phí cơ hội của phương án tiếp tục kinh doanh. Cụ thể, trong trường hợp này, nếu thu nhập từ việc cho thuê lớn hơn khoản thu nhập không bị giảm đi từ quyết định tiếp tục kinh doanh ngành hàng gia dụng thì quyết định này cần phải được xem xét lại. Nói chung, chi phí cơ hội là một yếu tố luôn cần được chú ý tới trong quyết định này cũng như trong tất cả các dạng quyết định ngắn hạn khác.

2.2 Quyết định nên tự sản xuất hay mua ngoài các chi tiết, bộ phận sản phẩm

Đa số các doanh nghiệp sản xuất sản phẩm có kết cấu phức tạp: sản phẩm được hoàn thành từ việc lắp ráp các chi tiết khác nhau; hoặc sản phẩm được hoàn thành do trải qua một qui trình liên tục gồm nhiều giai đoạn chế biến khác nhau. Với các doanh nghiệp này, quyết định nên tổ chức sản xuất hay mua ngoài các chi tiết hoặc các bán thành phẩm để chế tạo sản phẩm là dạng quyết định thường được đặt ra.

Có rất nhiều vấn đề tác động đến dạng quyết định này. Trước hết, các chi tiết hoặc bán thành phẩm đó, dù tự sản xuất hay mua ngoài, đều phải đảm bảo về mặt chất lượng theo yêu cầu của sản phẩm sản xuất. Sẽ dễ dàng kiểm soát về mặt chất lượng trong trường hợp doanh nghiệp tự tổ chức sản xuất, tuy nhiên cần đặc biệt chú ý trong các quyết định mua ngoài. Tương tự như vậy là tiến độ cung cấp các chi tiết hay bán thành phẩm để đảm bảo được sự cân đối của quá trình sản xuất chung. Một khía cạnh

khác cũng cần được chú ý đến là quyết định tự sản xuất hay mua ngoài một mặt phải bảo đảm được tính chủ động trong hoạt động sản xuất của doanh nghiệp, mặt khác phải duy trì được các quan hệ liên kết đã được xây dựng và duy trì vững chắc giữa doanh nghiệp với hệ thống các nhà cung cấp.

Tuy nhiên, vấn đề chúng ta cần tập trung xem xét ở đây là vấn đề chi phí: so sánh và phân tích chênh lệch giữa chi phí sản xuất và giá mua của các chi tiết hoặc bán thành phẩm này.

Chúng ta hãy xem xét tình huống sau:

Công ty ABC hiện đang tổ chức sản xuất một loại chi tiêt X để sản xuất sản phẩm chính. Sản lượng sản xuất chi tiết X theo nhu cầu hàng năm là 10.000 cái, với tài liệu về chi phí sản xuất được cung cấp ở bảng sau:

Đơn vị tính: 1.000 đồng

Các khoản chi phí	Theo đơn vị	Tổng số
Nguyên liệu, vật liệu t. tiếp	6	60.000
Lao động trực tiếp	4	40.000
Biến phí sản xuất chung	1	10.000
Lương NV q lý và phục vụ p xưởng	3	30.000
Khấu hao TSCĐ p xưởng	2	20.000
Chi phí quản lý chung phân bổ	5	50.000

Công ty ABC vừa nhận thư chào hàng của một nguồn cung cấp bên ngoài đề nghị cung cấp chi tiết X này với giá đơn vị là 19.000 đồng/cái, đúng theo chất lượng và số lượng mà công ty yêu cầu. Vậy, công ty ABC có nên ngưng sản xuất chi tiết X trong nội bộ và bắt đầu mua từ bên ngoài hay không?

Xem xét các khoản chi phí trên, chúng ta nhận thấy: trước hết, chi phí khấu hao TSCĐ ở phân xưởng sản xuất chi tiết X là chi phí lặn, vì nó gắn liền với nhà xưởng, máy móc thiết bị đã được trang bị, nên sẽ không mất đi cho dù chọn phương án mua ngoài thay cho phương án sản xuất. Tương tự, chi phí quản lý chung phân bổ, xét cho toàn công ty cũng vẫn sẽ giữ nguyên không thay đổi và nó sẽ được tính phân bổ cho các bộ phận khác trong trường hợp chi tiết X được mua ngoài. Như vậy, hai khoản chi phí khấu hao TSCĐ phân xưởng và chi phí quản lý chung phân bổ là các chi phí không thích hợp

cho quyết định mua ngoài hay tự sản xuất chi tiết X. Các khoản chi phí khác chính là chi phí chênh lệch làm cơ sở cho việc phân tích, ra quyết định.

Chúng ta lập bảng phân tích chi phí (tính cho tổng số 10.000 chi tiết X) như sau:

Đơn vị tính: 1.000 đồng

Các khoản chi phí	Tự sản xuất	Mua ngoài	Chi phí ch.lêch
Ngliệu, vliệu t.tiếp	60.000	_	(60.000)
Nhân công trực tiếp	40.000	_	(40.000)
Biến phí SXC	10.000	_	(10.000)
Lương NVQL và P.vụ	30.000	_	(30.000)
Giá mua chi tiết X	_	190.000	190.000
Chi phí chênh lệch			50.000

Vậy nếu công ty tiếp tục sản xuất chi tiết X sẽ tiết kiệm được 50.000.000 đồng so với việc mua ngoài.

Tuy nhiên, cũng như các tình huống trên, chúng ta cũng cần xem xét đến các chi phí cơ hội đối với phương án tự sản xuất (chẳng hạn như tận dụng các phương tiện sản xuất chi tiết X để sản xuất sản phẩm khác hoặc dùng để cho thuê) để ra quyết định được chính xác.

2.3 Quyết định tiếp tục sản xuất hay nên bán

Trong các doanh nghiệp sản xuất có qui trình chế biến kiểu liên tục, khi mà các bán thành phẩm hoàn thành ở các bước chế biến trung gian cũng có thể bán ra bên ngoài, người quản lý đôi khi cũng phải xem xét quyết định nên tiếp tục chế biến các bán thành phẩm thành thành phẩm rồi mới bán hay bán ngay các bán thành phẩm thì có lợi hơn. Quyết định này sẽ được đưa ra trên cơ sở so sánh hai chỉ tiêu: chi phí tăng thêm để chế biến các bán thành phẩm thành thành phẩm và doanh thu tăng thêm nếu tiêu thụ thành phẩm thay cho bán thành phẩm. Nếu doanh thu tăng thêm lớn hơn chi phí tăng thêm, doanh nghiệp nên tiếp tục chế biến thành thành phẩm rồi mới bán. Vì như vậy sẽ đưa lại cho doanh nghiệp một khoản lợi nhuận tăng thêm chính bằng khoản chênh lệch giữa doanh thu tăng thêm và chi phí tăng thêm. Ngược lại, doanh nghiệp nên bán ra bên ngoài ở mức độ các bán thành phẩm.

Chúng ta xem xét trường hợp sản xuất sản phẩm Y ở công ty ABC. Qui trình chế biến sản phẩm Y chia làm hai giai đoạn. Bán thành phẩm Y hoàn thành ở giai đoạn đầu có thể tiêu thụ được. Số liệu cụ thể về sản xuất và tiêu thụ sản phẩm Y như sau:

- Chi phí sản xuất đơn vị BTP Y: 800.000 đồng
- Giá bán đơn vị BTP Y : 1.000.000 đồng
- Chi phí sản xuất đơn vị TP Y : 1.500.000 đồng
- Giá bán đơn vị TP Y : 2.000.000 đồng

Ta lập bảng phân tích thông tin (tính theo đơn vị sản phẩm) như sau:

Chỉ tiêu	Giá trị
Chi phí tăng thêm	700.000
Doanh thu tăng thêm	1.000.000
Lợi nhuận tăng thêm	300.000

Vậy, công ty ABC nên tiếp tục chế biến bán thành phẩm thành thành thành phẩm rồi mới bán, vì tiêu thụ một đơn vị thành phẩm thay vì bán thành phẩm sẽ mang lại cho công ty một khoản lợi nhuận tăng thêm là 300.000 đồng.

2.4 Quyết định cách thức sử dụng các năng lực giới hạn

Quá trình sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp thường phụ thuộc vào các nguồn lực sẵn có, do vậy các quyết định của người quản lý trong tất cả các tình huống đều phải được đặt trong khung cảnh có giới hạn về năng lực sản xuất kinh doanh. Một dạng năng lực được xem là có giới hạn khi khả năng tối đa của nó không đủ đáp ứng nhu cầu sử dụng theo mong muốn của người quản lý. Chẳng hạn, các doanh nghiệp sản xuất thường đối diện với tình trạng giới hạn về công suất máy móc thiết bị, về thời gian lao động mà công nhân có thể phục vụ, tình trạng khan hiếm các loại nguyên liệu, v.v.. Tương tự, giới hạn về mặt bằng kinh doanh là tình trạng thường thấy trong các doanh nghiệp thương mại.

Quyết định cách thức sử dụng các nguồn lực giới hạn để đạt hiệu quả cao nhất là dạng quyết định khá phức tạp. Tính phức tạp càng tăng lên trong trường hợp tình trạng giới hạn cùng xảy ra với nhiều dạng năng lực sản xuất.

2.4.1 Trường hợp chỉ có một dạng năng lực giới hạn

Trong trường hợp chỉ có một dạng năng lực nào đó là có giới hạn, quyết định nên sản xuất hoặc kinh doanh mặt hàng nào để đạt kết quả cao nhất phải xem xét trong mối quan hệ với năng lực giới hạn đó. Ta minh họa vấn đề này bằng ví dụ sau:

Công ty ABC sản xuất hai loại sản phẩm A và B. Số giờ máy tối đa có thể sử dụng trong một năm là 18.000 giờ, biết rằng cần 2 giờ máy để sản xuất 1 đơn vị SP A và 1 giờ máy để sản xuất 1 đơn vị SP B. Giá bán đơn vị SP A là 250.000 đồng và SP B là 300.000 đồng; chi phí khả biến đơn vị SP A là 100.000 đồng, SPB là 180.000 đồng. Nhu cầu tiêu thụ SP A và B đều như nhau và đều phải tận dụng hết công suất của máy móc thiết bị mới đủ đáp ứng nhu cầu đó. Vậy, loại SP nào nên được lựa chọn sản xuất để đạt lợi nhuận cao nhất?

Chi phí cố định sẽ không thay đổi cho dù lựa chọn sản xuất sản phẩm A hay sản phẩm B, do vậy không cần phải xem xét đến. Yếu tố quyết định đến lợi nhuận đạt được trong trường hợp này chính là số dư đảm phí tạo ra bởi việc sản xuất và tiêu thụ các loại sản phẩm. Khi mà công suất của máy móc thiết bị có giới hạn, chỉ tiêu số dư đảm phí tạo ra của mỗi loại sản phẩm cần phải được xem xét trong mối liên hệ với số giờ máy sử dụng để sản xuất ra chúng. Hay nói một cách khác, quyết định nên sản xuất SP A hay B không phải dựa vào căn cứ là số dư đảm phí đơn vị tạo ra nếu sản xuất và tiêu thụ một đơn vị SP A hay SP B mà phải so sánh số dư đảm phí này tính theo đơn vị giờ máy cho trường hợp sản xuất SP A và cho trường hợp sản xuất SP B. Loại SP nào tạo ra số dư đảm phí tính theo một đơn vị giờ máy dùng để sản xuất nó cao hơn là loại SP được chọn.

Thật vậy, trong ví dụ trên, nếu chỉ dừng lại ở việc so sánh số dư đảm phí tạo ra khi sản xuất và tiêu thụ một đơn vị SP A hay SP B để quyết định thì SP A có vẻ chiếm ưu thế hơn (ta dễ dàng tính được số dư đảm phí đơn vị của SPA là 150.000 đồng so với 120.000 đồng của SP B). Tuy nhiên, để sản xuất một đơn vị SPA chúng ta cần 2 giờ máy, trong khi chỉ cần 1 giờ máy với SP B nên số dư đảm phí tính cho 1 đơn vị giờ máy nếu sản xuất SP A sẽ là 75.000 đồng, trong khi với SP B sẽ là 120.000 đồng. Xét với tổng số 18.000 giờ máy trong năm, sản xuất SP A chỉ mang lại 1.350.000.000 đồng số dư đảm phí, nhưng sẽ là 2.160.000.000 đồng với SP B. Điều này sẽ được minh hoạ rõ qua bảng tính toán sau:

Đơn vị tính: 1.000 đồng

Chỉ tiêu	Sản xuất SP A	Sản xuất SP B
Số dư đảm phí đơn vị sản phẩm	150	120

Số giờ máy cần để sản xuất 1 đơn vị SP	2	1
Số dư đảm phí 1 giờ máy	75	120
Tổng số giờ máy/năm	18.000	18.000
Tổng số dư đảm phí/năm	1.350.000	2.160.000

Như vậy, sản xuất và tiêu thụ SPB sẽ mang lại cho công ty một mức lợi nhuận hàng năm lớn hơn SP A là 810.000.000 đồng.

2.4.2 Trường hợp có nhiều năng lực giới hạn

Với những doanh nghiệp hoạt động trong tình trạng có nhiều năng lực cùng giới hạn, người ta thường sử dụng phương pháp phương trình tuyến tính để xác định phương án sản xuất tối ưu. Phương pháp này được thực hiện tuần tự theo các bước như sau:

Bước 1: Xác định hàm mục tiêu và biểu diễn chúng thành dạng phương trình đại số.

Bước 2: Xác định các điều kiện giới hạn và biểu diễn chúng thành dạng phương trình đại số.

Bước 3: Biểu diễn các hàm điều kiện trên đồ thị và xác định vùng sản xuất tối ưu, là vùng giới hạn bởi các đường biểu diễn các hàm điều kiện với hai trục toạ độ.

Bước 4: Kết hợp với hàm mục tiêu, xác định phương án sản xuất tối ưu trên vùng sản xuất tối ưu.

Để minh hoạ, chúng ta xem xét ví dụ sau đây:

Công ty ABC tiến hành sản xuất hai loại sản phẩm X và Y. Số dư đảm phí của một đơn vị SP X là 8 đơn vị và SP Y là 10 đơn vị. Mỗi kỳ sản xuất chỉ sử dụng tối đa 36 đơn vị giờ máy và 24 đơn vị nguyên liệu. Số giờ máy để sản xuất một đơn vị SP X là 6 đơn vị và SP Y là 9 đơn vị. Số nguyên liệu để sản xuất một đơn vị SP X là 6 đơn vị và SP Y là 3 đơn vị. Đồng thời, trong mỗi kỳ chỉ có thể bán được tối đa 3 đơn vị SP Y. Công ty phải sản xuất theo cơ cấu sản phẩm như thế nào để đạt được lợi nhuận cao nhất?

Vận dụng phương pháp phương trình tuyến tính theo các bước cụ thể như sau:

<u>Bước 1:</u> Hàm mục tiêu thể hiện mục đích mà người quản lý cố gắng đạt được. Mục đích trong trường hợp này là làm tăng tối đa số dư đảm phí.

Đặt Z là số dư đảm phí mà kết cấu sản phẩm sản xuất tối ưu tạo ra, ta có phương trình hàm mục tiêu:

$$Z = 8x + 10y \rightarrow Max$$

Bước 2: Xác định các hàm điều kiện:

- Hàm điều kiện về số giờ máy sử dụng:

$$6x + 9y \leq 36$$

- Hàm điều kiện về nguyên liệu sử dụng:

$$6x + 3y \leq 24$$

- Hàm điều kiện về lượng SP Y tiêu thụ:

$$y \leq 3$$

Bước 3: Xác định vùng sản xuất tối ưu trên đồ thị:

Vùng sản xuất tối ưu là vùng giới hạn bởi 3 hàm điều kiên trên với 2 trục toạ độ, thể hiện qua đồ thị như sau:

Bước 4: Xác định phương án sản xuất tối ưu:

Trên đồ thị, vùng sản xuất tối ưu là một ngũ giác, đánh số thứ tự theo chiều kim đồng hồ từ góc số 1 đến góc số 5. Mọi điểm nằm trong vùng sản xuất tối ưu đều thoả mãn các điều kiện hạn chế. Nhưng theo lý thuyết của qui hoạch tuyến tính, điểm tối ưu

là một trong các góc của vùng sản xuất tối ưu. Như vậy, để tìm cơ cấu sản phẩm thoả mãn yêu cầu của hàm mục tiêu, ta lần lượt thay thế giá trị toạ độ của các góc vào hàm mục tiêu, giá trị toạ độ của góc nào làm cho hàm mục tiêu đạt kết quả lớn nhất chính là cơ cấu sản phẩm cần tìm.

Bảng tính giá trị hàm mục tiêu theo toạ độ của các góc:

Góc	Cơ cấu sản phẩm sản xuất		Giá trị hàm mục tiêu
	SP X	SP Y	
1	0	0	0
2	0	3	30
3	1,5	3	42
4	3	2	44
5	4	0	32

Căn cứ vào kết quả tính toán được, ta thấy giá trị toạ độ của góc 4 cho ra giá trị hàm mục tiêu là lớn nhất. Vậy cơ cấu sản xuất tối ưu là 3 đơn vị SP X và 2 đơn vị SP Y.

2.5 Các quyết định về giá bán của phẩm

Định giá bán sản phẩm luôn là một dạng quyết định phức tạp đối với người quản lý. Quá trình định giá không chỉ phụ thuộc vào các yếu tố nội bộ doanh nghiệp mà còn phụ thuộc vào rất nhiều các yếu tố bên ngoài như quan hệ cung cầu, tình hình thị trường, tình trạng cạnh tranh, thị hiếu tiêu dùng và thu nhập của các tầng lớp dân cư, v.v.. Đa số các yếu tố này là các yếu tố định tính nên rất khó xác định sự ảnh hưởng của chúng đến lượng hàng sẽ tiêu thụ được với một mức giá cụ thể. Việc định giá cũng rất khác nhau phụ thuộc vào đặc tính của từng loại sản phẩm, vị thế của chúng trên thị trường sản phẩm cùng loại, và thậm chí, với cùng một loại sản phẩm việc định giá cũng rất khác nhau theo từng giai đoạn phát triển của chúng. Chính vì sự khó khăn này, việc định giá được xem như là một nghệ thuật , đòi hỏi ở người lập giá phải có kiến thức bao quát, từ lý thuyết kinh tế căn bản của quá trình định giá cho đến kiến thức của rất nhiều ngành học khác.

Ở đây, chúng ta không mong muốn đề cập hết tất cả các vấn đề liên quan đến quá trình định giá như đã nói, mà sẽ tập trung vào phân tích vai trò của chi phí đối với quá trình định giá. Như vậy sẽ trọng tâm và phù hợp hơn vì một trong những chức năng quan trọng nhất của kế toán quản trị là cung cấp các thông tin về chi phí để hỗ trợ cho việc ra các quyết định về giá của người quản lý. Trong phần này, cụ thể, chúng ta sẽ tập trung phân tích vai trò của chi phí trong việc định giá cũng như các cách thức định giá cho các sản phẩm sản xuất hàng loạt và cho các đơn đặt hàng đặc biệt.

2.5.1 Vai trò của chi phí trong việc định giá

Chi phí đóng một vai trò quan trọng trong việc xác định giá bán các sản phẩm vì các lý do như sau:

- Việc định giá bán sản phẩm chịu ảnh hưởng của nhiều yếu tố, nhưng chi phí được xem là yếu tố cơ bản nhất. Nó được xem như là một giới hạn giúp cho người lập giá tránh được việc quyết định một mức giá quá thấp có thể dẫn đến việc kinh doanh bị thua lỗ.

- Trong các quyết định về giá, nhà quản lý phải đối diện với vô số các điều kiện không chắc chắn, do đó việc lập giá dựa vào các số liệu chi phí phản ánh một điểm khởi đầu là đã có thể loại bớt được một số điều không thực và bằng cách này, nhà quản lý có thể thấy được phương hướng để xác lập một mức giá bán có thể chấp nhận được.

- Giá bán được xác định trên cơ sở của chi phí giúp nhà quản lý thấy được các yếu tố khác ngoài chi phí bao gồm trong giá bán. Hơn nữa, việc ứng dụng cách ứng xử của chi phí trong quá trình định giá được xem là rất hữu hiệu cho người quản lý trong việc dự đoán và xác định các mức giá trong điều kiện cạnh tranh.

- Với các doanh nghiệp tiến hành sản xuất nhiều loại sản phẩm khác nhau, không thể thực hiện việc phân tích chi tiết mối quan hệ giữa chi phí - khối lượng - lợi nhuận cho từng loại sản phẩm thì việc tính giá bán sản phẩm dựa trên cơ sở chi phí nền và chi phí tăng thêm sẽ giúp nhanh chóng đưa ra được một mức giá bán đề nghị và sẽ được chỉnh lý khi thời gian và điều kiện cho phép.

2.5.2 Định giá các sản phẩm sản xuất hàng loạt

Quá trình định giá được thực hiện theo các cách thức khác nhau đối với sản phẩm sản xuất và tiêu thụ hàng ngày ở mức độ hoạt động bình thường và đối với khối lượng sản phẩm theo các đơn đặt hàng đặc biệt. Phần này sẽ đề cập đến cách thức định giá các sản phẩm sản xuất hàng loạt, còn định giá cho sản phẩm của đơn đặt hàng đặc biệt sẽ được xem xét ở phần tiếp theo.

Nguyên tắc cơ bản trong việc định giá sản phẩm hàng loạt là giá bán định ra ngoài việc phải bảo đảm bù đắp đủ tất cả chi phí sản xuất, tiêu thụ và quản lý còn phải cung cấp một lượng hoàn vốn theo mong muốn của người quản lý. Đây là điều kiện tiên quyết để mỗi một doanh nghiệp tồn tại và phát triển.

Phương pháp định giá sản phẩm hàng loạt thông dụng nhất được gọi là phương pháp chi phí tăng thêm (the cost-plus pricing method). Theo phương pháp này, trước hết người ta xác định bộ phận chi phí nền, sau đó giá bán được xác định bằng cách

cộng thêm vào chi phí nền này phần chi phí tăng thêm dự tính. Cụ thể, giá bán đơn vị sản phẩm được xác định theo công thức:

Giá bán = Chi phí nền + Chi phí tăng thêm

Chi phí nền, và từ đó là bộ phận chi phí tăng thêm, được xác định khác nhau theo hai phương pháp: phương pháp tính toàn bộ và phương pháp tính trực tiếp.

2.5.2.1 Phương pháp tính toàn bộ

Theo phương pháp tính toàn bộ thì:

- Chi phí nền là toàn bộ chi phí để sản xuất một đơn vị sản phẩm, bao gồm các khoản mục chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung.

- Chi phí tăng thêm gồm bộ phận để bù đắp hai khoản mục chi phí còn lại là chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp, và phần giá trị dôi ra để đảm bảo cho doanh nghiệp có mức hoàn vốn theo mong muốn của người quản lý. Chi phí tăng thêm được xác định theo một tỉ lệ phần trăm so với chi phí nền:

Chi phí tăng thêm = Chi phí nền × Tỉ lệ (%) tăng thêm so với chi phí nền

Vấn đề đặt ra tiếp theo là cách xác định tỉ lệ phần trăm tăng thêm so với chi phí nền. Như đã đề cập, chi phí tăng thêm ngoài việc dùng để bù đắp chi phí bán hàng và quản lý còn cung cấp cho doanh nghiệp một mức hoàn vốn đầu tư, do đó, nó phụ thuộc vào tỉ lệ hoàn vốn đầu tư (ROI: Return on investment) theo mong muốn của nhà quản lý. Công thức xác định tỉ lệ phần trăm của chi phí tăng thêm so với chi phí nền như sau:

$$\text{Tỉ lệ (\%) tăng thêm so với chi phí nền} = \frac{\text{Mức hoàn vốn đầu tư m.muốn + CPBH và CPQLDN}}{\text{Chi phí SX đơn vị sản phẩm} \times \text{Khối lượng sản phẩm t.thụ}} \times 100$$

$$= \frac{\text{Vốn đầu tư} \times \text{Tỉ lệ hoàn vốn m.muốn + CPBH và CPQLDN}}{\text{Chi phí SX đơn vị sản phẩm} \times \text{Khối lượng sản phẩm t.thụ}} \times 100$$

Để minh hoạ cho phương pháp tính giá toàn bộ, chúng ta xem ví dụ sau:

Công ty ABC đã xác định mức đầu tư 1,1 tỉ đồng là hợp lý cho việc sản xuất và tiêu thụ 20.000 đơn vị sản phẩm X mỗi năm, với tỉ lệ hoàn vốn đầu tư mong muốn là

20%. Tổng định phí sản xuất chung 180 triệu và tổng định phí bán hàng và quản lý DN 20 triệu. Phòng kế toán của công ty đã ước tính chi phí sản xuất và tiêu thụ một đơn vị SP X như sau:

- Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp: 11.000 đ
- Chi phí nhân công trực tiếp: 5.000 đ
- Biến phí sản xuất chung: 3.000 đ
- Định phí sản xuất chung: 9.000 đ
- Biến phí bán hàng và quản lý: 2.000 đ
- Định phí bán hàng và quản lý: 1.000 đ

Với số liệu đã cho, giá bán đơn vị SP X tính theo phương pháp toàn bộ được tiến hành như sau:

- Chi phí nền = CP NL, VLTT + CPNCTT + CPSXC

= 11.000 đ + 5.000 đ + (3.000 đ + 9.000 đ)

= 28.000 đ

- Tỉ lệ (%) chi phí tăng thêm so với C.phí nền

$$\frac{(1.100.000.000\text{ đ} \times 20\%) + [(2.000\text{ đ} + 1.000\text{ đ}) \times 20.000]}{28.000\text{ đ} \times 20.000} \times 100$$

= 50%

- Chi phí tăng thêm = 28.000 đ × 50%

= 14.000 đ

Vậy, giá bán đơn vị sản phẩm = 28.000 đ + 14.000 đ = 42.000 đ

2.5.2.2 Phương pháp tính trực tiếp

Theo phương pháp tính trực tiếp (hay còn gọi là phương pháp đảm phí) thì:

- Chi phí nền là toàn bộ chi phí khả biến để sản xuất và tiêu thụ một đơn vị sản phẩm, gồm chi phí NL,VL trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, biến phí sản xuất chung, biến phí bán hàng và biến phí quản lý doanh nghiệp.

- Chi phí tăng thêm gồm bộ phận dùng để bù đắp phần định phí còn lại là định phí sản xuất chung, định phí bán hàng và định phí quản lý doanh nghiệp, và phần dôi ra để thoả mãn mức hoàn vốn đầu tư theo mong muốn của người quản lý.

Chi phí tăng thêm cũng được xác định theo một tỉ lệ phần trăm của chi phí nền:

Chi phí tăng thêm = Chi phí nền × Tỉ lệ (%) tăng thêm so với chi phí nền

$$\text{Tỉ lệ (\%) tăng thêm so với chi phí nền} = \frac{\text{Mức hoàn vốn đầu tư mong muốn} + \text{Tổng định phí}}{\text{Chi phí khả biến đơn vị} \times \text{Khối lượng SP t.thụ}} \times 100$$

$$= \frac{\text{Mức vốn đầu tư} \times \text{Tỉ lệ hoàn vốn m.muốn} + \text{Tổng đinh phí}}{\text{Chi phí khả biến đơn vị} \times \text{Khối lượng SP t.thụ}} \times 100$$

Trở lại với ví dụ về sản xuất SP X của công ty ABC ở trên, giá bán đơn vị sản phẩm theo phương pháp tính trực tiếp được thực hiện như sau:

- Chi phí nền = CPNL,VLTT + CPNCTT + Biến phí SXC + Biến phí BH và QLDN

= 11.000 đ + 5.000 đ + 3.000 đ + 2.000 đ

= 21.000 đ

$$\text{- Tỉ lệ (\%) tăng thêm so với chi phí nền} = \frac{(1.100.000.000\text{ đ} \times 20\%) + (180.000.000 + 20.000.000)}{21.000\text{ đ} \times 20.000} \times 100$$

= 100%

- Chi phí tăng thêm = Chi phí nền × Tỉ lệ (%) tăng thêm so với chi phí nền

= 21.000 đ × 100%

= 21.000 đ

Vậy, giá bán đơn vị SP = 21.000 đ + 21.000 đ

= 42.000 đ

2.5.3 Định giá sản phẩm theo thời gian lao động và nguyên vật liệu sử dụng

Thay vì tính giá theo phương pháp chi phí tăng thêm, phương pháp tính giá theo thời gian lao động và nguyên vật liệu sử dụng thích hợp hơn đối với các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ như dịch vụ sửa chữa (sửa chữa các trang thiết bị, sửa chữa ô tô, ...) hoặc dịch vụ tư vấn. Giá của mỗi lần cung cấp dịch vụ cho khách hàng đều rất khác nhau, phụ thuộc phần lớn vào lượng thời gian phục vụ cũng như giá trị các loại vật liệu, phụ tùng đã sử dụng. Ngoài ra, giá các dịch vụ cung cấp cũng được tính toán để bù đắp đủ các chi phí quản lý chung và tạo ra mức lợi nhuận mong muốn. Cụ thể:

- Giá của một đơn vị thời gian lao động cho các dịch vụ (thường được tính theo giờ công phục vụ) bao gồm tiền công phải trả cho công nhân thực hiện dịch vụ (lương, phụ cấp và các khoản trích theo lương), phần tăng thêm để bù đắp chi phí quản lý chung, và lợi nhuận tăng thêm tính theo giờ công lao động của công nhân.

- Giá của một đơn vị nguyên liệu (hoặc phụ tùng) sử dụng gồm giá mua cùng các chi phí khác liên quan như chi phí thu mua, lưu kho và bảo quản, cộng với phần lợi nhuận tính theo đơn vị nguyên liệu.

Để minh hoạ cho cách định giá này, chúng ta xem ví dụ sau:

Công ty ABC cung cấp dịch vụ sửa chữa xe hơi áp dụng phương pháp tính giá theo giờ công lao động và nguyên vật liệu sử dụng. Công ty có 30 công nhân sửa chữa có thể cung cấp 60.000 giờ công sửa chữa trong một năm. Giá trị các nguyên vật liệu dự kiến sử dụng trong năm là 1, 2 tỉ đồng. Mức lợi nhuận 10.000 đ tính cho mỗi giờ công sửa chữa thực hiện và 15% trên giá trị phụ tùng sử dụng được cho là hợp lý.

Chi phí phát sinh và các yếu tố để tính giá dự kiến trong năm kế hoạch như sau:

Đơn vị tính: 1.000 đ

	Chi phí dịch vụ s.chữa		Chi phí ngvliệu	
Chỉ tiêu	Tổng số	Đơn vị giờ công	Tổng số	Tỉ lệ (%)
1. Cphí nhân công:				
- T.lương CN	900.000	15		
- Khoản trích theo lương (19%)	171.000	2,85		
Cộng	1.071.000	17,85		
2. Cphí nvliệu			1.200.000	100
3. Chi phí khác:				

- Lương N.viên q.lý s.chữa	120.000			
- Lương N.viên q.lý kho p.tùng			108.000	
- Lương N. viên văn phòng	50.000		42.000	
- Khoản trích theo lương (19%)	32.300		28.500	
- Chi phí phục vụ	90.000		81.500	
- Khấu hao TSCĐ	270.000		100.000	
- Chi phí khác	61.700			
Cộng	624.000	10,40	360.000	30
4. Lợi nhuận mong muốn	600.000	10	180.000	15
5. Tổng cộng	2.295.000	38,25	1.740.000	145

Với số liệu như trên, chẳng hạn, với một dịch vụ sửa chữa sử dụng 10 giờ công lao động và 1.500.000 đồng giá trị phụ tùng, cách tính giá cho dịch vụ này sẽ là:

- Giá của lao động trực tiếp: 38.250 đ × 10giờ = 382.500 đ

- Giá của ngvliệu sử dụng: 1.500.000 đ × 145 % = 2.175.000 đ

Tổng giá của dịch vụ sửa chữa: 2.557.500 đ

2.5.4 Định giá trong các trường hợp đặc biệt

Ở phần trước, chúng ta đã nghiên cứu các phương pháp định giá cho các sản phẩm sản xuất hàng loạt, tức là sản phẩm sản xuất trong các điều kiện hoạt động bình thường của doanh nghiệp: phương pháp định giá toàn bộ và phương pháp định giá trực tiếp. Việc ứng dụng phương pháp nào trong hai phương pháp này để định giá cho bộ phận sản phẩm này là không thành vấn đề, bởi vì cả hai phương pháp tính đều cho kết quả là như nhau. Tuy nhiên, vấn đề sẽ khác nếu xem xét việc định giá cho các sản phẩm sản xuất trong một số tình huống đặc biệt, chẳng hạn như việc định giá cho bộ phận sản phẩm theo các đơn đặt hàng làm thêm khi doanh nghiệp còn năng lực sản xuất nhàn rỗi. Trong trường hợp này, cách tính giá theo phương pháp trực tiếp sẽ thích hợp hơn vì sẽ cho ra các quyết định về giá chính xác hơn.

Để minh hoạ, chúng ta xem xét tình huống sau:

Công ty ABC đang hoạt động trong tình trạng dư thừa về năng lực sản xuất nhận được một đơn đặt hàng đặt mua 10.000 sản phẩm X với mức giá 19.000 đồng 1 đơn vị sản phẩm. Ở mức độ hoạt động bình thường, giá bán đơn vị của SP X là 24.000 đồng được xác định qua 2 phương pháp tính giá toàn bộ và trực tiếp như sau:

Đơn vị tính: 1.000 đ

Cách tính toàn bộ		Cách tính trực tiếp	
Chi phí NVLTT	6	Chi phí NVLTT	6
Chi phí NCTT	7	Chi phí NCTT	7
Chi phí SXC	7	Biến phí SXC	2
		Biến phí BH&QL	1
Tổng CPSX	20	Tổng chi phí KB	16
Chi phí tăng thêm (20%)	4	Chi phí tăng thêm (50%)	8
Giá bán	24	Giá bán	24

Trong tình huống này sử dụng thông tin từ cách tính toàn bộ hay trực tiếp sẽ có ảnh hưởng đến quyết định xem xét chấp nhận đơn đặt hàng. Thật vậy:

- Nếu căn cứ theo kết quả tính toán của phương pháp toàn bộ mà xem xét thì đơn đặt hàng trên khó được chấp nhận. Mức giá đề nghị là 19.000 đ cho một sản phẩm là quá thấp, chưa đủ để bù đắp chi phí nền là chi phí sản xuất đơn vị (20.000 đ/SP), chưa đề cập đến việc phải bù đắp các khoản chi phí ngoài sản xuất và có lãi.

- Tuy nhiên nếu xem xét đơn đặt hàng đó dựa theo kết quả tính toán của phương pháp trực tiếp sẽ dẫn đến một kết luận khác. Việc chấp nhận thêm đơn đặt hàng là để tận dụng năng lực sản xuất nhàn rỗi của công ty, cho nên bộ phận chi phí cố định sẽ không thay đổi, cho dù có chấp thuận đơn đặt hàng hay không. Vấn đề còn lại chỉ là việc xem xét so sánh giữa mức giá đề nghị với chi phí khả biến đơn vị sản phẩm. Nếu mức giá đề nghị lớn hơn, thì số chênh lệch giữa mức giá đề nghị với chi phí khả biến sẽ là phần lãi gia tăng cho trường hợp chấp nhận đơn đặt hàng. Đơn đặt hàng mà công ty ABC nhận trùng hợp với trường hợp này: Mức giá đề nghị (19.000 đ/SP) sẽ lớn hơn chi phí khả biến đơn vị sản phẩm (16.000 đ/SP) là 3.000 đ. Như vậy đơn đặt hàng sẽ tạo ra cho công ty một khoản lãi tăng thêm là (3.000 đ × 10.000 SP) 30.000.000 đ. Đơn đặt hàng nên được chấp nhận.

Các trường hợp đặc biệt và phương pháp định giá trực tiếp:

Hoạt động của doanh nghiệp có thể diễn ra ở những tình trạng được xem là đặc biệt và cần phải xem xét định giá bằng phương pháp trực tiếp. Có thể kể ra ba trường hợp điển hình, đó là: hoạt động trong tình trạng năng lực sản xuất dôi thừa, hoạt động

trong tình trạng khó khăn về thị trường tiêu thụ và hoạt động trong tình trạng cạnh tranh mang tính đấu thầu.

- Hoạt động trong tình trạng năng lực sản xuất dôi thừa:

Hoạt động trong tình trạng năng lực sản xuất dôi thừa phải được xem là hoạt động có tính "tận dụng", hoạt động làm thêm. Việc định giá đối với các sản phẩm của hoạt động này đòi hỏi phải khác so với việc định giá của sản phẩm hàng loạt. Chi phí cố định thường là không đổi và không cần phải xem xét đến. Mọi mức giá, nếu cao hơn chi phí khả biến tăng thêm, đều có thể chấp nhận vì sẽ góp phần làm tăng lợi nhuận chung của doanh nghiệp.

- Hoạt động trong điều kiện khó khăn về thị trường:

Cũng có những lúc công ty buộc phải hoạt động trong những điều kiện khó khăn khi thị trường đối với sản phẩm của công ty trở nên bất lợi. Trong những điều kiện như vậy, bất kỳ số dư đảm phí nào đạt được để góp phần bù đắp chi phí bất biến cũng đều tốt so với việc phải ngừng toàn bộ hoạt động của doanh nghiệp.

- Hoạt động trong tình trạng cạnh tranh đấu thầu:

Các doanh nghiệp hoạt động trong tình trạng cạnh tranh mang tính đấu thầu đòi hỏi phải có sự mềm dẻo và linh hoạt về giá. Sự cố chấp về một mức giá cố định được định ra theo phương pháp bù đắp chi phí toàn bộ hoàn toàn không có lợi cho doanh nghiệp. Có nhiều lý do để giải thích vấn đề này. Thứ nhất, giá tham gia đấu thầu phải là một mức giá hết sức linh hoạt, tăng giảm tuỳ theo từng tình huống. Doanh nghiệp, trước khi quan tâm đến một mức giá nhằm tạo ra mức lợi nhuận thoả đáng, cần phải xem xét mức giá đưa ra có bảo đảm thắng thầu hay không. Thứ hai, cần có sự nhận thức về mối liên hệ giữa các mức giá với mức độ hoạt động đạt được. Mức độ hoạt động tăng cao làm tăng nhanh vòng quay của vốn cũng là yếu tố cần tính đến để tăng cường tính linh hoạt trong định giá ở tình trạng cạnh tranh khốc liệt. Và sau cùng, sự mềm dẻo và linh hoạt trong định giá càng đặc biệt quan trọng với những doanh nghiệp đã tăng cường đầu tư tài sản cố định và máy móc thiết bị cho quá trình hoạt động. Chiến lược của công ty là phải tạo ra từng đồng số dư đảm phí có thể được để bù đắp các chi phí cố định này. Thậm chí, cho dù công ty bắt buộc phải hoạt động ở trạng thái lỗ, tình hình cũng dễ chịu hơn là không tạo được số dư đảm phí nào để bù đắp cho sự đầu tư này.

Phương pháp định giá trực tiếp thích hợp cho việc ra các quyết định về giá trong các trường hợp đặc biệt phân tích ở trên. Cách tính theo số dư đảm phí của phương pháp này giúp cho người định giá có cái nhìn rõ hơn về mối quan hệ giữa chi phí - sản lượng - lợi nhuận. Đồng thời, phương pháp tính giá trực tiếp phục vụ tốt hơn cho việc

nhận diện các chi phí thích hợp và không thích hợp cho các quyết định về giá. Hơn nữa, định giá theo phương pháp trực tiếp còn được xem như là một cách thức giúp cho người quản lý năng động và linh hoạt hơn trong các quyết định về giá. Có thể nhận thấy rõ điều này khi phân tích lại một lần nữa dạng mẫu tổng quát về cách tính giá theo phương pháp trực tiếp:

Mẫu tổng quát về định giá theo phương pháp trực tiếp:

- Các chi phí khả biến:			
Chi phí NL,VLTT	xxx		
Chi phí NCTT	xxx		
Biến phí SXC	xxx		
Biến phí bán hàng	xxx		
Biến phí quản lý DN	xxx		
Tổng chi phí khả biến		xxx	Nền
- Chi phí tăng thêm (để bù đắp chi phí bất biến và tạo lãi)		xxx	Phạm vi linh hoạt
- Giá bán		xxx	Đỉnh

3. CÁC QUYẾT ĐỊNH ĐẦU TƯ DÀI HẠN

Quyết định đầu tư dài hạn (còn gọi là quyết định đầu tư vốn - capital investment decisions) là các quyết định liên quan đến việc đầu tư vốn vào các loại tài sản dài hạn nhằm hình thành hoặc mở rộng cơ sở vật chất phục vụ cho hoạt động lâu dài của doanh nghiệp, như:

- Quyết định về việc mua sắm máy móc thiết bị mới.

- Quyết định thay thế, cải tạo máy móc thiết bị cũ.

- Quyết định đầu tư mở rộng sản xuất, v.v..

Các quyết định này có ảnh hưởng lớn đến qui mô cũng như đặc điểm hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, đồng thời đòi hỏi lượng vốn đầu tư lớn, thời gian thu hồi vốn đầu tư và sinh lợi phải trải qua nhiều năm nên phải đối diện với vô số điều không chắc chắn, khó dự đoán và độ rủi ro cao. Do vậy, các quyết định dài hạn đòi hỏi người ra quyết định sự cẩn trọng, sự hiểu biết căn bản về vốn đầu tư dài hạn cũng như kỹ năng sử dụng các phương pháp tính toán đặc thù liên quan đến nó làm cơ sở cho việc ra quyết định.

3.1 Đặc điểm của vốn đầu tư dài hạn và nội dung các dòng thu, chi tiền mặt

3.1.1 Đặc điểm của vốn đầu tư dài hạn

Vốn đầu tư dài hạn có hai đặc điểm chính cần được xem xét trước khi nghiên cứu các phương pháp dự tính vốn:

Một là, vốn đầu tư dài hạn đa số gắn liền với các tài sản dài hạn có tính hao mòn.

Đầu tư dài hạn là đầu tư vào các tài sản dài hạn, là những tài sản có đặc điểm: tham gia vào nhiều chu kì sản xuất kinh doanh, hình thái vật chất không thay đổi nhưng giá trị của nó giảm dần theo thời gian phục vụ. Đó chính là tính hao mòn dần của tài sản dài hạn, cho đến khi hết thời hạn sử dụng thì giá trị sử dụng của nó còn lại rất ít hoặc không còn giá trị. Do vậy, lợi tức thực sự mà vốn đầu tư dài hạn mang lại cho doanh nghiệp chỉ được tính là phần còn lại từ nguồn lợi kinh tế của vốn đầu tư dài hạn sau khi đã bồi hoàn phần hao hụt của nó trong quá trình phục vụ hoạt động sản xuất kinh doanh.

Hai là, thời gian thu hồi vốn đầu tư thường kéo dài nhiều năm. Do vậy, việc xác định giá trị thực của các khoản thu và chi tiền ở các thời điểm khác nhau trong quá trình đầu tư phải tính toán đến yếu tố giá trị thời gian của tiền tệ (the time value of money). Vấn đề này đã được nghiên cứu kỹ ở các môn học thuộc lĩnh vực tài chính, ở đây chỉ nhắc lại các khái niệm cơ bản và các công thức tính giá trị tương lai và giá trị hiện tại của tiền tệ:

- *Giá trị tương lai của tiền tệ* (the future value of money) là giá trị gia tăng của tiền tệ sau một khoảng thời gian trong tương lai đặt trong giả thiết được đem đầu tư vào ngày hôm nay để hưởng một tỉ lệ lãi suất nhất định.

Nếu ta gọi:

P: Giá trị ban đầu của lượng tiền đầu tư (the principat)

r: lãi suất đầu tư mỗi năm (the interest rate of year)

Fn: Giá trị tương lai của lượng tiền đầu tư sau năm thứ n

Thì: 1) Giá trị tương lai của dòng tiền đơn được tính:

$$Fn = P(1+r)^n$$

2) Giá trị tương lai của dòng tiền kép được tính:

$$Fn = P\sum_{r=1}^{n}(1+r)^{n-1}$$

$$=P\left[(1+r)^n - 1\right]/r$$

Giá trị của hệ số $(1+r)^n$ và $\left[(1+r)^n - 1\right]/r$ được tra từ bảng tính giá trị tương lai của dòng tiền đơn và dòng tiền kép tương ứng (xem phụ lục).

- *Giá trị hiện tại của tiền tệ* (the present value of money) là việc xem xét các khoản tiền dự tính phát sinh trong tương lai sẽ mang một giá trị thực chất bao nhiêu tại thời điểm xem xét (thời điểm hiện tại).

Cũng với cách đặt vấn đề như khi tính giá trị tương lai:

1) Giá trị hiên tại của dòng tiền đơn được tính:

$$P = Fn\ [1/\ (1+r)^n]$$

2) Giá trị hiện tại của dòng tiền kép được tính:

$$P = F\ [1 - 1/(1+r)^n]\ /\ r$$

Giá trị các hệ số $[1/(1+r)^n]$ và $[1 - 1/(1+r)^n]\ /\ r$ cũng được tra từ bảng tính giá trị hiện tại của dòng tiền đơn và dòng tiền kép (xem phụ lục).

3.1.2 Nội dung các dòng thu và chi tiền mặt

Phân tích các quyết định đầu tư dài hạn chú trọng đến các dòng thu tiền mặt và chi tiền mặt dự tính. Chỉ tiêu thu nhập thuần tuý sử dụng trong các báo cáo tài chính cũng như cách tính toán chỉ tiêu này, mà cụ thể là sử dụng khái niệm khấu hao để ước tính trừ dần giá trị các tài sản dài hạn, là không phù hợp cho việc xem xét các dự án đầu tư dài hạn. Các báo cáo tài chính thường được lập theo từng kỳ hạch toán (thường là năm) và do vậy đã có sự chia cắt thời gian hoàn vốn của các dự án đầu tư dài hạn thành nhiều kỳ để thuận tiện cho việc tính toán các chỉ tiêu, trong đó có thu nhập thuần tuý. Việc tính toán chỉ tiêu thu nhập hàng năm trên cơ sở so sánh giữa doanh thu và chi phí hàng năm. Có sự tách rời giữa doanh thu hàng năm với dòng tiền thực thu, giữa chi phí hàng năm với dòng tiền thực chi cho nên thu nhập hàng năm tính được cũng không trùng hợp với lượng tiền thuần tăng lên. Việc không sử dụng chỉ tiêu khấu hao các tài sản dài hạn trong việc xem xét các dự án đầu tư dài hạn cũng được giải thích tương tự như vậy. Khấu hao cũng là một khái niệm và đồng thời là một phương pháp sử dụng trong kế toán tài chính để ước tính nhằm khấu trừ dần giá trị của các tài sản dài hạn, tính toán thu nhập thuần tuý của từng kỳ hạch toán, và do vậy nó tách rời so với các luồng tiền chi ra và không có ý nghĩa gì khi xem xét lợi ích mang lại trong toàn bộ thời gian của một dự án đầu tư vốn dài hạn.

Vấn đề trọng tâm cần xem xét ở đây là nội dung của các dòng tiền chi và các dòng tiền thu liên quan đến các dự án đầu tư dài hạn.

- Các dòng chi tiền mặt: Dòng chi tiền mặt đầu tiên dễ dàng hình dung nhất là vốn đầu tư ban đầu vào các dự án. Ngoài ra, gắn liền với việc đầu tư bao giờ cũng kèm theo yêu cầu tăng lên về vốn lưu động để phục vụ cho qui mô kinh doanh sẽ lớn lên, đó chính là nhu cầu tăng thêm về tiền mặt, lượng hàng tồn kho, các khoản phải thu, ... dùng để phục vụ cho hoạt động hàng ngày. Tất cả nhu cầu vốn luân chuyển tăng lên đều phải được dự tính và phải được xem như là một phần của vốn đầu tư. Tương tự như vậy là các khoản tiền dự tính cho việc sửa chữa và bảo trì định kỳ phục vụ cho hoạt động của các máy móc thiết bị, các tài sản dài hạn khác hình thành qua đầu tư.

Tóm lại, các dòng chi tiền mặt sau đây là phổ biến ở các dự án đầu tư dài hạn:

+ Vốn đầu tư ban đầu

+ Nhu cầu tăng lên về vốn lưu động.

+Vốn cho việc bảo trì, sửa chữa...

- Các dòng thu tiền mặt: Các dòng thu tiền mặt điển hình của một dự án đó là các khoản thu nhập tạo ra từ dự án hoặc lượng chi phí tiết kiệm được từ dự án, tuỳ thuộc mục đích của dự án đầu tư. Trong quá trình hoạt động thuộc dự án, lượng vốn lưu động giảm được dùng cho các mục đích khác (hoặc dự án khác) cũng phải được xem như là thu nhập của dự án. Ngoài ra kể vào thu nhập của dự án còn bao gồm cả khoản giá trị tận dụng ước tính của các tài sản dìa hạn khi kết thúc dự án.

Tóm lại, các dòng thu tiền mặt phổ biến gồm:

+ Thu nhập thu được từ hoạt động của dự án.

+ Chi phí tiết kiệm được như là kết quả của dự án.

+ Lượng vốn lưu động được giải phóng.

+ Giá trị tận dụng của tài sản dài hạn.

Các quyết định về vốn đầu tư dài hạn dựa trên việc xem xét , so sánh các luồng tiền thu và tiền chi của các dự án đầu tư dài hạn. Có hai phương pháp thường được sử dụng để thực hiện vấn đề này: phương pháp hiện giá thuần và phương pháp tỉ lệ sinh lời điều chỉnh theo thời gian.

3.2 Phương pháp hiện giá thuần (The net present value method)

Hiện giá thuần của một dự án đầu tư là phần chênh lệch giữa giá trị hiện tại của các dòng tiền thu với giá trị hiện tại của các dòng tiền chi liên quan đến dự án. Hiện giá thuần chính là cơ sở cho việc xem xét và ra các quyết định đầu tư đối với các dự án đầu tư dài hạn.

Phương pháp hiện giá thuần được thực hiện qua trình tự các bước như sau:

Bước 1: Chọn lựa khoảng thời gian thích hợp để tính toán giá trị hiện tại của các dòng tiền thu và các dòng tiền chi dự tính liên quan đến dự án. Thông thường, khoảng thời gian thích hợp được lựa chọn chiết khấu các dòng tiền thu và chi là năm, phù hợp với kỳ hạch toán qui định cho các doanh nghiệp hiện nay.

Bước 2: Lựa chọn tỉ suất chiết khấu các dòng tiền thích hợp. Tỉ suất chiết khấu thường được lựa chọn là chi phí sử dụng vốn của doanh nghiệp, thể hiện yêu cầu sinh lợi tối thiểu đối với dự án nhằm bù đắp đủ chi phí của các loại vốn huy động cho dự án.

Bước 3: Dự tính các dòng tiền thu và các dòng tiền chi của dự án.

Bước 4: Căn cứ vào đặc điểm của các dòng tiền thu và dòng tiền chi, tính chiết khấu các dòng tiền về giá trị hiện tại.

Bước 5: Xác định hiện giá thuần theo giá trị hiện tại của các dòng tiền thu và các dòng tiền chi:

Hiện giá thuần	=	Gía trị hiện tại của các dòng tiền thu	-	Gía trị hiện tại của các dòng tiền chi

Các quyết định đưa ra:

- Phương án đầu tư sẽ được chọn nếu hiện giá thuần lớn hơn 0 (hoặc bằng 0).

- Trong trường hợp có nhiều phương án để xem xét thì phương án nào có hiện giá thuần lớn hơn sẽ là phương án được chọn.

Để minh hoạ việc ứng dụng phương pháp hiện giá thuầntrong việc phân tích, phân tích, lựa chọn các dự án đầu tư, chúng ta xem xét ví dụ sau:

Công ty ABC đang xem xét so sánh việc cải tạo lại một thiết bị cũ đang sử dụng với việc mua một thiết bị mới để thay thế. Thiết bị này có thể cải tạo lại với một khoản chi phí ước tính là 20 triệu đồng, và có thể sử dụng trong 10 năm nữa với điều kiện phải đầu tư 8 triệu đồng để sửa chữa bổ sung sau 5 năm. Giá trị tận dụng của thiết bị khi hết thời hạn sử dụng là 5 triệu đồng. Chi phí hoạt động của thiết bị hàng năm là 16 triệu đồng, và các nguồn thu tổng cộng hàng năm là 25 triệu đồng.

Công ty cũng có thể bán máy cũ với giá ngang bằng với giá trị còn lại là 7 triệu đồng để mua một máy mới với giá mua 36 triệu đồng. Thời hạn sử dụng của máy mới là 10 năm, với chi phí sửa chữa cần có ở năm thứ 5 là 2,5 triệu đồng. Giá trị tận dụng khi hết thời hạn sử dụng là 5 triệu đồng. Chi phí hoạt động mỗi năm cho máy mới là 12 triệu đồng, tổng các nguồn thu hàng năm là 25 triệu đồng.

Đồng thời, ở công ty, yêu cầu sinh lợi tối thiểu là 18%/năm đối với tất cả các dự án đầu tư. Vậy công ty nên mua máy mới hay nên khôi phục lại máy cũ.

Để giải quyết vấn đề, trước hết chúng ta hãy tính toán hiện giá thuần của các phương án. Ta lập bảng tính toán như sau:

Bảng tính toán hiện giá thuần

Đơn vị tính: nghìn đồng

Dòng tiền	Số năm	Lượng tiền	Giá trị chiết khấu	Giá trị hiện tại
1. Phương án mua máy mới				
- Thu bán thiết bị cũ	Hiện tại	7.000	1,000	7.000
- Thu tiền mặt hàng năm	1 - 10	25.000	4,494	112.350
-Giá trị tận dụng	10	5.000	0,191	955
- Chi đầu tư ban đầu	Hiện tại	(36.000)	1,000	(36.000)
-Chi phí hoạt động hàng năm	1 - 10	(12.000)	4,494	(53.928)
- Chi phí sửa chữa	5	(2.500)	0,437	(1.093)
Hiện giá thuần				29.284
2. Phương án cải tạo:				
- Thu tiền mặt hàng năm	1 - 10	25.000	4,494	112.350
- Giá trị tận dụng	10	5.000	0,191	955
- Chi cải tạo	Hiện tại	(20.000)	1,000	(20.000)
- Chi hoạt động hàng năm	1 - 10	(16.000)	4,494	(71.904)
- Chi sửa chữa	5	(8.000)	0,437	(3.496)
Hiện giá thuần				17.905

(Các hệ số chiết khấu được tra từ các bảng tính chiết khấu liên quan)

Từ kết quả tính toán trên, ta thấy hiện giá thuần của phương án mua máy mới lớn hơn so với phương án cải tạo máy cũ (29.284.000 - 17.905.000) là 11.379.000. Kết luận là nên lựa chọn đầu tư mua máy mới.

3.3 Phương pháp tỉ lệ sinh lời điều chỉnh theo thời gian (hay phương pháp tỉ lệ sinh lời nội bộ - The internal rate of return method - IRR)

Chúng ta đã biết, với phương pháp hiện giá thuần, ta sử dụng một tỉ lệ chiết khấu tương ứng với tỉ lệ chi phí vốn của doanh nghiệp để chiết khấu các dòng tiền thu và chi nhằm xác định số chênh lệch về giá trị hiện tại của chúng. Các phương án đầu tư cũng thường được xem xét theo một cách khác là xem xét theo tỉ lệ sinh lời của chúng (gọi là tỉ lệ sinh lời nội bộ hay tỉ lệ sinh lời điều chỉnh theo thời gian). Tỉ lệ sinh lời của một phương án được hiểu là tỉ lệ lợi tức thực sự mà một phương án hứa hẹn mang lại qua thời gian hữu dụng của nó, được dùng so sánh với tỉ lệ chi phí vốn của đơn vị để ra quyết định. Xét về cách tính, tỉ lệ sinh lời nội bộ là một tỉ lệ chiết khấu làm cho giá trị hiện tại của vốn đầu tư cân bằng với giá trị hiện tại của các nguồn thu dự tính của phương án, hay nói một cách khác, tỉ lệ sinh lời nội bộ là tỉ lệ chiết khấu làm cho hiện giá thuần của một phương án bằng 0.

Phương pháp IRR được thực hiện qua các bước sau:

Bước 1: Dự tính các dòng tiền thu và chi của dự án.

Bước 2: Xác định tỉ lệ chiết khấu các dòng tiền thu và dòng tiền chi làm cho hiện giá thuần của dự án bằng 0. Tỉ lệ chiết khấu này chính là tỉ suất sinh lời nội bộ (IRR) của dự án.

Bước 3: Ra quyết định lựa chọn dự án:

- Dự án sẽ được chọn nếu tỉ lệ sinh lời nội bộ của nó lớn hơn tỉ lệ chi phí vốn của doanh nghiệp.

- Trường hợp quyết định lựa chọn đối với nhiều dự án thì dự án nào mang lại tỉ lệ sinh lời nội bộ lớn hơn là dự án được chọn.

Chúng ta xem xét ứng dụng của phương pháp này qua ví dụ sau:

Công ty ABC dự tính mua một thiết bị sản xuất với giá mua là 16.950.000 đ và có thời hạn sử dụng là 10 năm. Thiết bị này sẽ được sử dụng nhằm giảm nhẹ khâu lao động

thủ công, do vậy chi phí tiết kiệm được hàng năm dự tính là 3.000.000 đ. Giá trị tận dụng của máy khi hết thời hạn sử dụng rất nhỏ có thể bỏ qua.

Trước hết, chúng ta cần xác định tỉ lệ sinh lời nội bộ mà phương án mua thiết bị đem lại. Đó chính là tỉ lệ chiết khấu làm cho giá trị thuần tuý hiện tại của dự án bằng 0. Cách xác định tỉ lệ chiết khấu này như sau:

- Xác định hệ số của tỉ lệ sinh lời (H), bằng cách đem chia vốn đầu tư với dòng tiền thu được hàng năm theo dự tính. Ta có:

$$H = \frac{\text{Vốn đầu tư cho dự án}}{\text{Dòng tiền thu hàng năm}}$$

Với phương án mua thiết bị trên, ta có H = 16.950.000 đ/3.000.000 đ = 5,650.

- Dùng các bảng tính giá trị hiện tại để tra và tìm tỉ lệ chiết khấu (tỉ lệ sinh lời nội bộ) tương ứng của hệ số H.

Tỉ lệ chiết khấu ứng với hệ số 5,650 ở dòng n = 10 là 12%. Đây chính là tỉ lệ sinh lời nội bộ mà dự án mang lại.

Để kiểm chứng, chúng ta lập bảng tính để xem xét tỉ lệ chiết khấu 12% này có thoả mãn điều kiện làm cho hiện giá thuần của dự án bằng 0 hay không.

Chỉ tiêu	Số năm	Lương tiền	Chiết khấu 12%	Gtri hiện tại
C.phí tiết kiệm hàng năm	1 - 10	3.000.000	5,650	16.950.000
Vốn đầu tư ban đầu	Hiện tại	16.950.000	1,000	16.950.000
Hiện giá thuần				0

Như vậy, dự án mua thiết bị mới sẽ được chọn nếu tỉ suất sinh lời 12% của nó lớn hơn tỉ lệ chi phí sử dụng vốn hàng năm của công ty.

3.4 Các phương pháp khác sử dụng cho quyết định đầu tư dài hạn

Các phương pháp xác định giá trị thuần hiện tại và tỉ suất sinh lời nội bộ như trên thường được sử dụng phổ biến nhất khi xem xét các phương án đầu tư vốn. Ngoài ra, một phương án đầu tư vốn cũng có thể được xem xét ở những khía cạnh khác như xem xét thời gian thu hồi vốn đầu tư hay xem xét so sánh giữa tỉ suất sinh lời trên một đồng vốn đầu tư mà phương án dự tính mang lại với tỉ suất sinh lời của vốn hiện tại của doanh nghiệp.

3.4.1 Phương pháp kỳ hoàn vốn (The payback method)

Phương pháp này xem xét khoảng thời gian cần thiết đối với một dự án đầu tư để bù đắp đủ vốn đầu tư ban đầu từ các dòng tiền thu hàng năm mà nó sinh ra. Khoảng thời gian này được gọi là kỳ hoàn vốn (payback period) của dự án. Kỳ hoàn vốn thể hiện tốc độ chu chuyển của vốn, do vậy các dự án có thời gian hoàn vốn càng nhanh thì càng được ưu tiên.

Kỳ hoàn vốn của một dự án được xác định theo công thức:

$$\text{Kỳ hoàn vốn} = \frac{\text{Nhu cầu vốn đầu tư}}{\text{Dòng thu tiền thuần hàng năm}}$$

Cần chú ý khi tính toán dòng thu tiền thuần hàng năm trong công thức xác định kỳ hoàn vốn trên. Dòng thu tiền thuần hàng năm là khoản chênh lệch giữa dòng tiền thu và dòng tiên chi gắn liền với dự án đầu tư phát sinh hàng năm. Đây phải là dòng thu và chi tiền mặt thuần tuý do vậy nếu sử dụng chỉ tiêu thu nhập thuần hàng năm trong các báo cáo tài chính thì phải tính cộng thêm vào đó các khoản chi phí ước tính không phát sinh bằng tiền đã loại trừ khỏi thu nhập thuần như chi phí khấu hao TSCĐ, các khoản trích trước và các khoản dự phòng, ...

Chúng ta minh hoạ phương pháp kỳ hoàn vốn bằng ví dụ sau:

Công ty ABC đang xem xét lựa chọn việc mua các thiết bị cùng loại là X và Y. Các số liệu dự tính:

Đơn vị tính: nghìn đồng

Chỉ tiêu	Thiết bị X	Thiết bị Y
Giá mua	120.000	150.000
Thu nhập hàng năm	20.000	20.000
Khấu hao thiết bị hàng năm	12.000	15.000

Sử dụng số liệu trên, kỳ hoàn vốn đầu tư vào thiết bị X và Y được tính như sau:

$$\text{Kỳ hoàn vốn của thiết bị X} = \frac{120.000.000}{20.000.000 + 12.000.000} = 3,75$$

$$\text{Kỳ hoàn vốn của thiết bị Y} = \frac{150.000.000}{20.000.000 + 15.000.000} = 4,29$$

Như vậy, công ty nên mua thiết bị X thay cho thiết bị Y vì thiết bị X chỉ cần 3,75 năm để hoàn vốn thay vì 4,29 năm của thiết bị Y.

Một số nhận xét về phương pháp kỳ hoàn vốn:

- Việc tính thời gian hoàn vốn sẽ phức tạp hơn khi thu nhập mang lại từ dự án là không đều nhau giữa các năm. Trong các trường hợp như vậy, vốn đầu tư ban đầu phải được tính bù đắp dần lần lượt qua từng năm cho đến khi bù đắp đủ.

- Vốn đầu tư được bồi hoàn nhanh hay chậm thể hiện tốc độ chu chuyển vốn do vậy xem xét các dự án đầu tư theo phương pháp này tỏ ra thích hợp với các doanh nghiệp xem việc đẩy nhanh tốc độ chu chuyển của vốn là mối quan tâm hàng đầu, đặc biệt là các doanh nghiệp hoạt động trong tình trạng khan hiếm về vốn hoặc khó khăn trong việc huy động vốn.

- Nhược điểm của phương pháp này là bỏ qua việc xem xét đến khả năng sinh lợi của dự án đầu tư và giá trị thời gian của tiền tệ. Do vậy, các dự án có thể mang lại khả năng sinh lợi cao có thể bị bỏ qua nếu thời gian thu hồi vốn không như mong muốn của nhà quản trị.

3.4.2 Phương pháp tỉ lệ sinh lời giản đơn (The simple rate of return method)

Gọi là phương pháp tỉ lệ sinh lời giản đơn bởi vì chỉ tiêu thu nhập sử dụng để tính tỉ lệ sinh lời theo phương pháp này chỉ là thu nhập thuần tuý của kế toán, tức là không xem xét đến giá trị hiện tại của các dòng tiền thu và chi hàng năm gắn liền với thời gian đầu tư cũng như các chi phí phát sinh không liên quan đến sự lưu chuyển thực sự của dòng tiền.

Theo phương pháp này, tỉ lệ sinh lời giản đơn được tính:

$$\text{Tỉ lệ sinh lời giản đơn} = \frac{\text{Thu nhập thuần tuý hàng năm}}{\text{Vốn đầu tư ban đầu}}$$

Hoặc nếu đầu tư với mục đích tiết kiệm chi phí hoạt động, thì:

$$\text{Tỉ lệ sinh lời giản đơn} = \frac{\text{Chi phí tiết kiệm hàng năm} - \text{Chi phí khấu hao máy mới}}{\text{Vốn đầu tư ban đầu}}$$

Để lựa chọn các phương án đầu tư, tỉ lệ sinh lời của các phương án được so sánh với tỉ lệ sinh lời hiện tại của doanh nghiệp hoặc so sánh tỉ lệ sinh lời giữa các phương án khác nhau. Sẽ là ưu tiên với phương án mang lại tỉ lệ sinh lời cao nhất.

Ta khảo sát ví dụ sau:

Công ty ABC dự tính mua một máy mới cho mục đích tiết kiệm chi phí hoạt động. Các tài liệu dự tính như sau:

Đơn vị tính: nghìn đồng

Chỉ tiêu	Sử dụng máy cũ	Sử dụng máy mới
Chi phí đầu tư mới	-	200.000
Giá trị tận dụng máy cũ	25.000	-
Chi phí hoạt động hàng năm	80.000	20.000
Khấu hao máy	-	25.000

Ta tính được tỉ lệ sinh lời của máy mới:

$$\text{Tỉ lệ sinh lời} = \frac{\text{Thu nhập thuần bình quân}}{\text{Vốn đầu tư}}$$

$$= \frac{(80.000.000 - 20.000.000) - 25.000.000}{200.000.000 - 25.000.000}$$

$$= 0{,}2 \text{ hay } 20\%.$$

Vậy việc mua máy mới để thay thế máy cũ sẽ được lựa chọn nếu tỉ lệ sinh lời 20% này là cao hơn tỉ lệ sinh lời của vốn hiện tại của doanh nghiệp.

Tóm lại: Nhiều phương pháp khác nhau có thể được sử dụng để phục vụ cho các quyết định về vốn đầu tư dài hạn. Mỗi phương pháp được xây dựng theo những cách đặt vấn đề khác nhau về tính hiệu quả của vốn đầu tư dài hạn và đều có những ý nghĩa nhất định phục vụ cho sự chọn lựa của nhà quản trị. Phương pháp hiện giá thuần và phương pháp tỉ lệ sinh lời điều chỉnh theo thời gian là các phương pháp có xem xét đến yếu tố giá trị thời gian của tiền tệ trong quá trình tính toán hiệu quả của vốn đầu tư nên được xem là các phương pháp khá hoàn hảo và thường được ứng dụng nhiều trong các quyết định dài hạn. Phương pháp kỳ hoàn vốn tính toán khoảng thời gian cần thiết để thu hồi vốn đầu tư ban đầu, phương pháp này thích hợp cho những doanh nghiệp mà

thời hạn thu hồi vốn đầu tư là mối quan tâm hàng đầu do sự hạn hẹp về vốn hoặc để hạn chế rủi ro từ môi trường kinh doanh. Sau cùng, phương pháp tỉ lệ sinh lời giản đơn có thể được sử dụng để tính toán và so sánh tỉ lệ sinh lời trên một đồng vốn đầu tư mang lại từ các dự án đang xem xét hoặc so sánh với tỉ lệ sinh lời hiện tại của doanh nghiệp. Quyết định về vốn đầu tư dài hạn thường là các quyết định phức tạp, nhiều phương pháp xem xét vốn đầu tư được xây dựng nhằm tăng cường khả năng lựa chọn của nhà quản trị.